

Mitunternehmerschaft und Bilanzbündeltheorie

Zur Problematik des § 15 Nr. 2 Einkommensteuergesetz

von

Dipl.-Kfm. Fritz Knappenberger

aus

Vaihingen/Enz

1967



Digitized by the Internet Archive
in 2026

Mitunternehmerschaft und Bilanzbündeltheorie

Zur Problematik des § 15 Nr. 2 Einkommensteuergesetz

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung des akademischen Grades
eines Doktors der Wirtschafts- und Sozialwissenschaften
(Dr. rer. pol.)

an der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät
der Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg

vorgelegt

von

Dipl.-Kfm. Fritz Knappenberger

aus

Vaihingen/Enz

Münstermehrschaft und Bilanzbuchführung

Die Prüfungsleistung des 2. bis 4. Einkommenssteuergesetz



Referent: Prof.Dr. Klaus Vogel

Korreferent: Prof.Dr.Gerhard Mann

Tag der mündlichen Prüfung: 24.Mai 1967

Inhalt

	Seite
Abkürzungsverzeichnis	VII
E i n l e i t u n g	1
1. Rechtfertigung der Untersuchung	1
2. Weg und Abgrenzung der Arbeit	4

E r s t e r T e i l

Der Begriff der Mitunternehmerschaft

A. Der Ausgangspunkt für die Begriffsbestimmung	7
B. Die Merkmale der Mitunternehmerschaft, die sich unmittelbar aus § 15 Ziff. 2 EStG ergeben	11
I. Gesellschaftsrechtlicher Zusammenschluss	11
II. Vorliegen eines Gewerbebetriebes	13
C. Die Bestimmung von Merkmalen der Mitunternehmerschaft, die sich nicht aus dem Wortlaut von § 15 Ziff. 2 EStG ergeben	16
I. Bedeutung des Grundsatzes der Massgeblichkeit handelsrechtlicher Begriffe für das Steuerrecht für die Bestimmung des Begriffs der Mitunternehmerschaft	16
II. Zweck und Ziel von § 15 Ziff. 2 EStG	24
III. Wirtschaftliche Bedeutung der Zurechnung zu den gewerblichen Einkünften	25
IV. Folgen der Zielsetzung von § 15 Ziff. 2 EStG	26
V. Das Unternehmerrisiko als Merkmal der Mitunternehmerschaft	27
1. Begriff und Wesen des Unternehmerrisikos	27
2. Die Merkmale für die Übernahme des Unternehmerrisikos	32

3. Die Merkmale für die Übernahme des Unternehmerrisikos im einzelnen	37
a) Die Vermögensbeteiligung	37
aa) Das Wesen der Vermögensbeteiligung .	37
bb) Der Umfang der Vermögensbeteiligung.	42
cc) Abweichungen vom Grundsatz der Vermögensbeteiligung	45
(a) Beschränkungen der Vermögensbeteiligung	45
(aa) Beschränkung auf die Reserven seit Eintritt in die Firma	45
(bb) Ausschluss von der Beteiligung am Firmenwert	46
(cc) Beschränkung auf den Buchwert	49
(b) Die Arbeitskraft als Gesellschaf-tereinlage	59
(c) Die Unterbeteiligung	62
(d) Der Niessbrauch	67
(e) Mitunternehmerschaft bei Unterlassung der Übereignung der Einlage durch Einbringen der wesentlichen Betriebsgrundlage	71
dd) Die Brauchbarkeit der Vermögensbeteiligung als Merkmal der Mitunternehmerschaft	74
b) Die Verlustbeteiligung	76
c) Die Übernahme der Haftung	80
4. Die Beteiligung an der Geschäftsführung als Merkmal	85
VI. Die Mitunternehmerschaft bei der offenen Handelsgesellschaft und der Kommanditgesellschaft	89
VII. Arbeitnehmer als Mitunternehmer	96
D. Der Begriff der Mitunternehmerschaft	98

Zwe i t e r T e i l

Die einkommensteuerliche Behandlung der Mitunternehmerschaft

E. Das Problem der bürgerlich-rechtlichen und steuerlichen Rechtsfähigkeit der Mitunternehmerschaft	103
F. Die Bilanzbündeltheorie als Grundlage der Besteuerung	112
I. Die Darstellung und Entwicklung der Theorie	112
1. Die Grundgedanken der Bilanzbündeltheorie ...	112
2. Die Bilanzbündeltheorie in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes	114
3. Die Weiterentwicklung der Theorie durch den Bundesfinanzhof	116
4. Die Auswirkungen der Bilanzbündeltheorie	126
a) Umfang des Gewinnbegriffes	126
b) Bewertungsfreiheiten und Sonderabschreibungen	127
c) Die Zurechnungen nach § 15 Ziff. 2 EStG ..	130
d) Überlassung von Wirtschaftsgütern an die Gesellschaft durch einzelne Gesellschafter	137
e) Überlassung von Wirtschaftsgütern an einzelne Gesellschafter durch die Gesellschaft	144
II. Die Kritik an der Bilanzbündeltheorie	149
1. Die Ansatzpunkte einer Kritik	149
2. Die Bedeutung der einheitlichen Gewinnfeststellung	153
3. Die inkonsequente Handhabung der Theorie	158

4. Die Kritik an der Ausdehnung des Umfangs des Betriebsvermögens	164
a) Problemstellung	164
b) Das handelsrechtliche Gesellschaftsvermö- gen	169
c) Das einkommensteuerliche Betriebsvermögen bei Personengesellschaften	173
aa) Der Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz	173
bb) Die einkommensteuerliche Gewinnermitt- lungsvorschriften	175
cc) Die Bedeutung von § 15 Ziff. 2 EStG für den Umfang des Betriebsvermögens ...	180
dd) Die Gesamtinterpretation des Einkommen- steuergesetzes	191
ee) Die Bedeutung von § 11 StAnpG für den Umfang des Betriebsvermögens	200
(a) Zurechnung nach § 11 Ziff. 1 - 4 StAnpG	200
(b) Zurechnung nach § 11 Ziff. 5 StAnpG.	211
ff) Die Notwendigkeit der Verhinderung von Steuerumgehungen und der Umfang des Betriebsvermögens	212
gg) Die Auswirkungen des Grundsatzes der Gleichmässigkeit der Besteuerung auf den Umfang des Betriebsvermögens	216
G. Ergebnis: Die Beschränkung des Geltungsbereiches der Bilanzbündeltheorie	227

L i t e r a t u r v e r z e i c h n i s	231
I. Lehrbücher, Kommentare und Einzelschriften ..	231
II. Aufsätze in Zeitschriften	237

Abkürzungsverzeichnis

a.a.O.	am angegebenen Ort
a.F.	alte Fassung
AfA	Absetzung für Abnutzung
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
AÖR	Archiv für öffentliches Recht
Art.	Artikel
BAnz	Bundesanzeiger
BB	Betriebsberater (Zeitschrift)
Bd.	Band
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichts- hofs in Zivilsachen (Amtliche Samm- lung)
BStBl	Bundessteuerblatt
BuB	Buchführung und Bilanz
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungs- gerichtes (Amtliche Sammlung)
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ A	Deutsche Steuerzeitung, Ausgabe A
DStZ E	Deutsche Steuerzeitung, Eilnachrich- ten

EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Publikationsorgan)
ESTDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
ESTG	Einkommensteuergesetz
ESTR	Einkommensteuer-Richtlinien
FG	Finanzgericht
FR	Finanzrundschau, Deutsches Steuerblatt
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GewStDV	Gewerbsteuer-Durchführungsverordnung
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GG	Grundgesetz
HFR	Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
HGB	Handelsgesetzbuch
Inf. A	Die Information über Steuer und Wirtschaft, Ausgabe A
Jg.	Jahrgang
JW	Juristische Wochenschrift
KG	Kommanditgesellschaft
n.F.	neue Fassung
NJW	Neue juristische Wochenschrift
NStR v. A - Z	Neues Steuerrecht von A - Z (Lexikon-Kommentar zum Gesamten Steuerrecht)
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe
OHG	offene Handelsgesellschaft
RBewG	Reichsbewertungsgesetz
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Entscheidungen des Reichsfinanzhofs (Amtliche Sammlung)

RG	Reichsgericht
RGBl	Reichsgesetzblatt
RGR	Reichsgerichtsräte
RGSt	Entscheidungen des Reichsgerichts in Strafsachen (Amtliche Sammlung)
RGZ	Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen (Amtliche Sammlung)
RStBl	Reichssteuerblatt
RWP-Blattei	Rechts- und Wirtschafts-Praxis (Blattei-Handbuch)
Sp.	Spalte
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StBJB	Steuerberaterjahrbuch
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung
StRK	Steuer-Rechtsprechung in Kartei- form (Entscheidungssammlung)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
StWa	Steuer-Warte (Zeitschrift)
Tz	Textziffer
vgl.	vergleiche
VStG	Vermögensteuergesetz
Wpg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
ZfHf	Zeitschrift für handelswissenschaft- liche Forschung

Einleitung

1. Rechtfertigung der Untersuchung

Der Begriff der steuerrechtlichen Mitunternehmerschaft erscheint als Tatbestandsmerkmal in verschiedenen steuerlichen Vorschriften¹⁾, die jeweils die steuerliche Behandlung von Personengesellschaften regeln. Obwohl damit eine möglichst genaue Umschreibung dieses Begriffes unumgänglich ist, geben die gesetzlichen Vorschriften keine Legaldefinition. Darüber hinaus ist es auch der Wissenschaft und Rechtsprechung bisher nur sehr unvollkommen gelungen, eine solche Begriffsbestimmung zu geben. Das rührt nicht zuletzt daher, dass sich die Äusserungen im Schrifttum überwiegend auf die Darstellung von Einzelproblemen beschränken, während systematische Untersuchungen zu diesem Problem fast gänzlich fehlen.²⁾ Insbesondere vermisst man bei den vorhandenen Untersuchungen aber eine Auseinandersetzung mit

1) § 15 Ziff. 2 des Einkommensteuergesetzes, letzte Fassung v. 10.12.1965, BGBl 1965 I S. 1901; § 56 Abs. 1 Ziff. 5 des Bewertungsgesetzes in der Fassung des Änderungsgesetzes 1963, BGBl 1963 I S. 676 und § 97 Abs. 1 Ziff. 5 des Bewertungsgesetzes 1965, BGBl 1965 I S. 1862; § 2 Abs. 2 Ziff. 1, § 8 Ziff. 8, § 9 Ziff. 2, § 12 Abs. 3 Ziff. 2 des Gewerbesteuergesetzes (letzte Fassung v. 25.5.1965, BGBl 1965 I S. 458).

2) Als Ausnahmen sind wohl anzusehen: Schacht, Der Mitunternehmer in der steuerrechtlichen Rechtsprechung, Band 29 der Schriftenreihe des Instituts für Steuerrecht der Universität zu Köln, Düsseldorf 1962, der sich aber auf eine kritische Würdigung der Rechtsprechung beschränkt und Boettcher, Enno, Zur Mitunternehmerschaft als Institut des Einkommensteuerrechts, StuW 1965, Sp. 35 ff. und Sp. 73 ff.

der Frage, welche Auswirkungen die in den letzten Jahren nicht zuletzt durch das Wirken des Bundesverfassungsgerichtes¹⁾ immer mehr in den Vordergrund tretenden Gedanken der Rechtseinheit und der Massgeblichkeit bürgerlich-rechtlicher Gestaltungen für das Steuerrecht auf den Begriff der Mitunternehmerschaft haben.

Verwaltung und Rechtsprechung haben die Mitunternehmerschaft zu einem weitgehend selbständigen, vom Zivilrecht unabhängigen Begriff ausgebildet, wobei die "wirtschaftliche Betrachtungsweise" eine wesentliche Rolle gespielt hat. Ob dabei die handelsrechtlichen Grundlagen des Begriffes genügend Beachtung fanden, bedarf einer eingehenden Untersuchung.

In dieser Situation hält der Verfasser es für gerechtfertigt, eine Bestimmung des Begriffes der Mitunternehmerschaft zu versuchen. Das ist der Inhalt des ersten Teils der vorliegenden Arbeit.

Das Vorliegen des Tatbestandsmerkmals "Mitunternehmerschaft" führt in § 15 Ziff. 2 EStG zu der Rechtsfolge, dass die aus der Mitunternehmerschaft fliessenden Einkünfte den gewerblichen Einkünften zuzurechnen sind. Dabei geht der Begriff der gewerblichen Einkünfte weiter als der handelsrechtliche Gewinnbegriff. Er umfasst nach § 15 Ziff. 2 EStG auch die besonderen Vergütungen, die die Gesellschafter von ihrer Gesellschaft bezogen haben.

1) Vgl. z.B. BVerfG-Urteile v. 24.1.1962, I BvR 845/58, BVerfGE Bd. 13 S. 331, 1 BvR 232/60, BVerfGE Bd. 13 S. 318 und 1 BvL 32/57, BVerfGE Bd. 13 S. 290.

Welche Folgerungen aus dieser steuerlichen Vorschrift zu ziehen sind, ist im Schrifttum umstritten. Es geht dabei im Grunde genommen um die Frage, ob sich der Widerstreit zwischen der für den Bereich der Einkommensteuer fehlenden Rechtsfähigkeit der Mitunternehmerschaften und der im Handelsrecht weitgehend anerkannten besonderen Unternehmensposition der Personengesellschaften im Sinne einer relativen Rechtsfähigkeit lösen lässt.

Dieser Widerstreit wird besonders dann bedeutungsvoll, wenn es sich um die Probleme der Rechtsbeziehungen zwischen den Gesellschaftern untereinander und vor allem zwischen Gesellschaftern und Gesellschaft handelt. Die Rechtsprechung hat diese Probleme durch die Konstruktion der Bilanzbündeltheorie zu lösen versucht. Diese Theorie war jedoch von Anfang an umstritten, wobei sich die Kritiker der verschiedenartigsten Argumente bedienten. In den letzten Jahren treten jedoch immer mehr solche Argumente in den Vordergrund, die sich auf die Gedanken der Rechtseinheit und der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung stützen. Wenn aufgrund dieser vielfältigen Kritik das zu diesem Problemkreis vorliegende Material auch recht zahlreich ist, so beschränken sich die Äußerungen doch meist auf die Untersuchung eines ganz bestimmten Gesichtspunktes. Wo die Untersuchungen etwas breiter angelegt sind, wie bei BOETTCHER¹⁾ und KRANEIS²⁾, werden die gewonnenen Ergebnisse nicht im notwendigen Masse unter dem Gesichtspunkt der Massgeblichkeit der zivilrechtlichen Gestaltung für die steuerrechtliche Würdigung beurteilt.

1) a.a.O.

2) Vgl. Kraneis, Die Grenzen der Bilanzbündeltheorie, Band 38 der Schriftenreihe des Instituts für Steuerrecht der Universität zu Köln, Düsseldorf 1963.

Unter diesen Umständen erscheint es dem Verfasser notwendig, die mit der Bilanzbündeltheorie zusammenhängenden, heftig umstrittenen Fragen im zweiten Teil dieser Arbeit einer systematischen Untersuchung und Würdigung zuzuführen, wobei der Gedanke der Rechtseinheit die ihm gebührende Berücksichtigung finden muss.

2. Weg und Abgrenzung der Arbeit

Zur Bestimmung des Begriffes der Mitunternehmerschaft werden zunächst die Merkmale zu untersuchen sein, die sich unmittelbar aus dem Wortlaut von § 15 Ziff. 2 EStG ergeben. Diese Merkmale werden jedoch für eine Begriffsbestimmung nicht ausreichen. Es wird sich daher als notwendig erweisen, im Wege der Auslegung von § 15 Ziff. 2 EStG nach weiteren Merkmalen zu suchen, wobei in erster Linie der teleologischen Auslegung Bedeutung zukommen wird.

Die auf diese Weise gefundenen Merkmale werden dann hinsichtlich ihrer Brauchbarkeit für die Bestimmung des Mitunternehmerbegriffes zu überprüfen sein.

Dabei werden Probleme besonders dadurch auftreten, dass aufgrund des im Zivilrecht herrschenden Prinzips der Vertragsfreiheit das eine oder andere der gefundenen Merkmale im Einzelfall eingeschränkt oder bedeutungslos werden kann. Es wird daher zu prüfen sein, wie weit diese Einschränkungen gehen können, wenn noch eine Mitunternehmerschaft angenommen werden soll.

Schliesslich bedürfen noch die offene Handelsgesellschaft und die Kommanditgesellschaft einer besonderen Betrachtung, da die Gesellschafter dieser beiden Gesellschaftsformen in § 15 Ziff. 2 EStG ausdrücklich zu Mitunternehmern bestimmt werden.

Da es in der vorliegenden Arbeit darum geht, allgemein den Begriff der Mitunternehmerschaft zu bestimmen, kann darauf verzichtet werden, die Erscheinungsformen der Mitunternehmerschaft im einzelnen darzustellen. Diese Erscheinungsformen müssen nur dann herangezogen werden, wenn nur durch ihre Betrachtung die Grenzen der einzelnen Merkmale der Mitunternehmerschaft gefunden werden können.

Wenn sich der zweite Teil mit der einkommensteuerlichen Auswirkung des Vorliegens einer Mitunternehmerschaft befasst, so hält der Verfasser es für methodisch richtig, an den Anfang dieser Untersuchung eine Darstellung der gegenwärtig als herrschend zu bezeichnenden Rechtsauffassung und damit der Bilanzbündeltheorie mit ihren Auswirkungen auf den Gewinn- und Betriebsvermögensbegriff zu stellen. Bei der dieser Darstellung folgenden Kritik wird dann zunächst auf die einzelnen Ansatzpunkte und Grenzen der bisherigen Kritik einzugehen sein. Dabei wird sich zeigen, dass einen entscheidenden Ansatzpunkt für eine solche Kritik die aus der Bilanzbündeltheorie gefolgerte Erweiterung des Betriebsvermögensbegriffes bei Personengesellschaften über den Gesamthandsvermögensbegriff hinaus bildet. Dieses Problem wird daher auch im Mittelpunkt der Untersuchung stehen. Dabei muss vom handelsrechtlichen Gesamtthandsvermögen ausgegangen und geprüft werden, ob die durch die Bilanzbündeltheorie vorgenommene Ausweitung des Umfangs des Betriebsvermögens ihre Rechtfertigung im Einkommensteuergesetz oder in sonstigen steuerlichen Vorschriften oder Grundsätzen findet. Wenn diese Frage zu verneinen wäre, dann müsste entsprechend dem Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz das handelsrechtlich massgebende Gesamthandsvermögen auch das steuerliche Betriebsvermögen bei Personengesellschaften umgrenzen.

Da die befriedigende Lösung dieses Problems im Rahmen der einkommensteuerlichen Behandlung der Mitunternehmerschaften unbedingt notwendig erscheint, zumal seine praktische Auswirkung im Einzelfall sehr erheblich sein kann, hält der Verfasser eine besonders intensive Beschäftigung mit diesem Fragenkreis für richtig. Dafür können andere mit der einkommensteuerlichen Behandlung der Mitunternehmerschaft zusammenhängenden Probleme eher vernachlässigt werden. So soll auf die gesamten unter dem Stichwort "Gesellschafterwechsel" zusammenfassbaren Fragen nicht eingegangen werden. Ebenso muss auf die Erörterung spezieller Fragen der Gewinnverteilung und steuerlichen Gewinnzurechnung verzichtet werden¹⁾. Zu diesem Fragenkomplex gehören auch die Probleme der Verteilung eines steuerlichen Mehrgewinns und der negativen Kapitalkonten von Gesellschaftern, insbesondere von Kommanditisten. Schliesslich bleiben auch die Sonderprobleme der Familiengesellschaften ausser Betracht. Die hier auftretenden Fragen hängen häufig mit der Angemessenheit der Gewinnverteilung zusammen²⁾.

-
- 1) Vgl. hierzu z.B. Littmann, Das Einkommensteuerrecht, 8. Auflage, Stuttgart 1966, Tz 111 zu § 15 EStG.
 - 2) Es muss hierzu auf die umfangreiche Spezialliteratur verwiesen werden, z.B. Brönnner, Die Besteuerung der Gesellschaften, 11. Auflage, Stuttgart 1965; Krause, Die steuerliche Gewinnverteilung bei Familienpersonengesellschaften, Band 34 der Schriftenreihe des Instituts für Steuerrecht der Universität zu Köln, Düsseldorf 1963; Wacke, Die Beweislast der Familienunternehmen in Steuersachen, Heft 1 der Schriftenreihe "Steuer im Rechtsstaat", München und Berlin 1966, herausgegeben von Wacke/Vogel; Böttcher-Beinert, Die Aufnahme von Kindern in das Familienunternehmen, Heft 3 der Schriftenreihe "Steuer im Rechtsstaat", München und Berlin 1966.

E r s t e r T e i l

Der Begriff der Mitunternehmerschaft

A. Der Ausgangspunkt für die Begriffsbestimmung

Die Bestimmung des Begriffes eines Rechtsinstituts bedeutet die Feststellung von Merkmalen, die vorliegen müssen, damit ein Rechtsgebilde der Herrschaft einer bestimmten Gruppe von Rechtsnormen untersteht¹⁾. Die Feststellung der Merkmale des steuerlichen Instituts der Mitunternehmerschaft, durch die sein Inhalt bestimmt und sein Umfang (Anwendungsbereich) abgegrenzt werden²⁾, ist die Aufgabe des ersten Teils dieser Arbeit.

Die Problematik der Bestimmung dieser Merkmale deuten HERRMANN-HEUER³⁾ an, wenn sie schreiben, dass die Mitunternehmerschaft ein steuerrechtlicher Begriff ist, über dessen Merkmale keine völlige Klarheit besteht und dessen Vorliegen im Einzelfall oft zweifelhaft sein kann.

Eine Legaldefinition des Begriffes der Mitunternehmerschaft kann dem Einkommensteuergesetz nicht entnommen wer-

1) Vgl. Hueck, Das Recht der offenen Handelsgesellschaft, 3. Auflage, Berlin 1964 S. 1.

2) Vgl. Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, Berlin-Göttingen-Heidelberg 1960, S. 182.

3) Vgl. Herrmann-Heuer, Kommentar zur Einkommensteuer einschliesslich Lohnsteuer und Körperschaftsteuer, 11. Auflage, Köln 1950/65, Anm. 27c zu § 15 EStG.

den. Der Begriff wird vielmehr in der Weise umschrieben, dass als Mitunternehmer die "Gesellschafter einer offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft und einer anderen Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen sind", bezeichnet werden (§ 15 Ziff. 2 des Einkommensteuergesetzes)¹⁾. Diese Umschreibung des Begriffes der Mitunternehmerschaft war bereits in § 7 Ziff. 3 des Reichseinkommensteuergesetzes von 1920²⁾ enthalten, ging als § 29 Ziff. 3 in das Reichseinkommensteuergesetz von 1925³⁾ ein und wurde dann als § 15 Ziff. 2 in das Einkommensteuergesetz von 1934⁴⁾ und in die diesem folgenden Fassungen des Einkommensteuergesetzes übernommen⁵⁾.

Wenn der Gesetzgeber auf eine genaue Definition der Mitunternehmerschaft verzichtet hat, so kann man darin seine Absicht erkennen, einen Begriff bewusst nur unvollkommen zu umschreiben, um seine endgültige Klärung der Rechtsprechung und Wissenschaft zu überlassen⁶⁾. Der Gesetzge-

1) Der Begriff wird im Gewerbesteuergesetz (§§ 2 Abs. 2 Ziff. 1) und im Bewertungsgesetz (§ 56 Abs. 1 Ziff. 5 in der Fassung des Änderungsgesetzes 1963, BGBl 1963 I S. 676 und § 97 Abs. 1 Ziff. 5 des Bewertungsgesetzes 1965, BGBl 1965 I S. 1862) ebenso umschrieben.

2) Vgl. Reichseinkommensteuergesetz v. 29.3.1920, RGBl 1920 I S. 359.

3) Vgl. Reichseinkommensteuergesetz v. 10.8.1925, RGBl 1925 I S. 189.

4) Vgl. Reichseinkommensteuergesetz v. 16.10.1934, RGBl 1934 I S. 1005.

5) Zuletzt Einkommensteuergesetz v. 10.12.1965, BGBl 1965 I S. 1901.

6) Vgl. Larenz, a.a.O., S. 286.

ber hat zwar an die bekannten Begriffe der offenen Handelsgesellschaft und der Kommanditgesellschaft angeknüpft, es aber offen gelassen, welche "anderen Gesellschaften" ebenfalls unter den Tatbestand der Mitunternehmerschaft zu subsumieren sind. Nach BECKER¹⁾ wählt der Gesetzgeber diesen Weg, wenn er sieht, dass "die Dinge noch nicht reif, die Lage noch nicht genügend geklärt ist" für eine abschliessende Regelung. Der Gesetzgeber erwarte in diesen Fällen, dass es der Rechtsprechung und Verwaltungsübung gelänge, im Wege der Auslegung die Grenzen des von ihm aufgestellten Satzes zu finden.

Für die Auslegung sind dabei die allgemein in der juristischen Methodenlehre bekannten Auslegungsmethoden anzuwenden, da es im Grundsatz nur eine einzige, für alle Rechtsgebiete einheitliche Methodik der Gesetzesanwendung geben kann²⁾³⁾.

-
- 1) Vgl. Becker, Steuerrecht und Privatrecht, StuW 1934 Sp. 299 ff. (308).
 - 2) Vgl. Thiel, Gedanken zur Methode der steuerlichen Rechtsfindung, StBJB 1963/64, S. 161 (164).
 - 3) Es werden im wesentlichen vier Auslegungsmethoden unterschieden. Die grammatische Auslegung als Auslegung nach dem Wortsinn, die historische Auslegung, die auf die Entstehungsgeschichte des Gesetzes zurückgreift, die systematische Auslegung, die den gesetzlichen Tatbestand in seinem Bedeutungszusammenhang mit anderen Rechtsnormen und Rechtsgrundsätzen zu würdigen versucht und die teleologische Auslegungsmethode, die nach dem Sinn und Zweck des Gesetzes fragt. (Vgl. dazu Larenz, a.a.O. S. 241 ff.; Engisch, Einführung in das juristische Denken, 3. Auflage, Stuttgart 1956, S. 71 ff.; für das Steuerrecht: Spitaler, Die Auslegungsregeln im Steuerrecht, StBJB 1949 S. 267 ff., der jedoch eine weitgehendere Differenzierung vornimmt.)

Als erster Schritt auf diesem Wege erscheint es notwendig, die Merkmale für das Vorliegen der Mitunternehmerschaft zu untersuchen, die sich unmittelbar aus § 15 Ziff. 2 EStG ergeben. Diese Merkmale sind ein gesellschaftsrechtlicher Zusammenschluss und ein Gewerbebetrieb. Was diese Merkmale im einzelnen bedeuten, soll im nächsten Abschnitt behandelt werden.

- B. Die Merkmale der Mitunternehmerschaft, die sich unmittelbar aus § 15 Ziff. 2 EStG ergeben
-

I. Gesellschaftsrechtlicher Zusammenschluss

§ 15 Ziff. 2 EStG spricht von Gesellschaftern und nennt als Beispiele die OHG- und KG-Gesellschafter. Damit ist klargestellt, dass der Begriff der Mitunternehmerschaft aus dem zivil- und handelsrechtlichen Gesellschaftsbegriff heraus zu entwickeln ist.

Dieser Begriff hat in den §§ 705 ff. BGB seine gesetzliche Grundlage. Nach dieser Vorschrift ist eine Gesellschaft eine Vereinigung mehrerer Personen, deren Mitglieder sich durch den Gesellschaftsvertrag gegenseitig verpflichten, die Erreichung eines gemeinsamen Zweckes in der durch den Vertrag bestimmten Weise zu fördern¹⁾. Die gegenseitigen Leistungen beruhen nicht auf einem Austauschverhältnis²⁾, sondern auf einer sozialrechtlichen Verbundenheit zur Erreichung eines gemeinsamen Zweckes zu gemeinsamem Nutzen³⁾.

Die Gesellschafter sind Partner eines Gesellschaftsvertrages, der personenrechtliche und vermögensrechtliche Elemente aufweist⁴⁾. Das personenrechtliche Element

1) Vgl. Weipert in v. Godin-Weipert-Würdinger, Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Band II, 2. Auflage, Berlin 1950 (RGR-Kommentar), Anm. 4 zu § 335 HGB.

2) Vgl. Palandt, Bürgerliches Gesetzbuch, 25. Auflage, München und Berlin 1966, Anm. 1 zu § 705 BGB.

3) Vgl. Weipert in RGR-Kommentar zum HGB, a.a.O., Anm. 4 zu § 335 HGB.

4) Vgl. Hueck, Gesellschaftsrecht, 7. Auflage, München und Berlin 1957, S. 25 und Siebert, Aktuelle Rechtsfragen zur Mitgliedschaft in Personengesellschaften, StBJB 1955/56 S. 299 ff.

äussert sich in einer gegenseitigen Treuepflicht aufgrund enger persönlicher Beziehungen der Beteiligten¹⁾. Zum Tragen kommt das personenrechtliche Element in den sog. Herrschafts- und Verwaltungsrechten, wie Stimmrecht, Geschäftsführung, Vertretung, Kontrollrechte usw.

Die vermögensrechtlichen Elemente finden in der gesamthänderischen Bindung des Gesellschaftsvermögens ihren Ausdruck. Das Gesellschaftsvermögen wird zum Sondervermögen mit sachenrechtlicher Bindung, das stets allen zur Zeit vorhandenen Gesellschaftern und nur ihnen zu- steht, der Verfügung des einzelnen Gesellschafters und dem direkten Zugriff seiner Gläubiger entzogen ist und deshalb ausschliesslich den besonderen Zwecken der Gesellschaft dienstbar gemacht werden kann²⁾.

Die Grundprinzipien des Gesellschaftsbegriffes sind auch der Kern des Begriffes der Mitunternehmerschaft, allerdings mit der Massgabe, dass eine Mitunternehmerschaft nur dann gegeben sein kann, wenn die Gesellschaft gewerbliche Zwecke verfolgt³⁾. Es kann sich dabei um Handelsgesellschaften handeln, wie die OHG oder KG, die dem Handelsrecht unterstehen, oder um sonstige Erwerbsgesellschaften, wie z.B. die Gesellschaft des bürgerlichen Rechts⁴⁾.

1) Vgl. Hueck, Gesellschaftsrecht, S. 25; Weipert in RGR-Kommentar zum HGB, a.a.O., Anm. 33 zu § 105 HGB.

2) Vgl. Hueck, Gesellschaftsrecht, a.a.O., S. 18; Weipert in RGR-Kommentar zum HGB, a.a.O., Anm. 33 zu § 105 HGB.

3) Vgl. Bühler, Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, 3. Auflage, Berlin und Frankfurt 1956, S. 3.

4) Vgl. Hueck, Gesellschaftsrecht, a.a.O., S. 11.

Als erstes Ergebnis lässt sich somit feststellen, dass der Mitunternehmerbegriff des Ertragsteuerrechts auf den wirtschaftlichen und rechtlichen Grundlagen des Gesellschaftsrechts basiert¹⁾. Der Begriff entzieht sich daher steuerlich nach dem geltenden Recht jeder anderweitigen Auslegung, insbesondere aber einer Ausdehnung auf solche Vertragsverhältnisse, denen die Beteiligten arbeitsrechtlichen Charakter beimessen²⁾.

II. Vorliegen eines Gewerbebetriebs

Wenn oben festgestellt wurde, dass eine Gesellschaft nur dann eine Mitunternehmerschaft sein kann, wenn sie gewerbliche Zwecke verfolgt, so ergibt sich diese Feststellung unmittelbar aus § 15 EStG, da sich diese Vorschrift ausschliesslich auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb bezieht.

Was als Gewerbebetrieb gilt, braucht im Rahmen dieser Arbeit nicht im einzelnen untersucht zu werden. Es sei daher nur festgehalten, dass der Begriff des Gewerbebetriebs lange Zeit nicht gesetzlich definiert war, so dass sich die Rechtsprechung um eine positive Begriffsbestimmung zu bemühen hatte³⁾. Die Ergebnisse

1) Vgl. Barth, Der Unternehmer und der Mitunternehmer in handelsrechtlicher und steuerlicher Sicht, Der Betrieb, Beil. Nr. 10 zu Heft 21.

2) Aus diesem Grunde war auch die Konstruktion des "mitunternehmerähnlichen Verhältnisses" des BFH (vgl. z.B. BFH v. 19.2.1960, I 170/59 S, BStBl 1960 III S. 159) abzulehnen. Diese Konstruktion hat der BFH inzwischen jedoch wieder aufgegeben (vgl. BFH v. 8.5.1962, I 20/62 U, BStBl 1962 III S. 383).

3) Vgl. z.B. RFH-Urteil v. 30.5.1927, VI A 220/27, StuW 1927 Nr. 312 Sp. 368 ; RFH-Urteil v. 18.10.1939, VI 774/38, RStBl 1940 S. 238.

der Rechtsprechung fanden dann ihren Niederschlag in § 1 Abs. 1 GewStDV¹⁾, wo der Gewerbebetrieb wie folgt definiert wird:

" Eine selbständige, nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, ist Gewerbebetrieb, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbständige Arbeit im Sinne des Einkommensteuerrechts anzusehen ist. Die Gewinnabsicht (das Streben nach Gewinn) braucht nicht der Hauptzweck der Betätigung zu sein."

Die Merkmale eines Gewerbebetriebs sind also Selbständigkeit, Nachhaltigkeit der Betätigung, Absicht der Gewinnerzielung und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr.

Diese Merkmale sind in der Regel bei der offenen Handelsgesellschaft und der Kommanditgesellschaft gegeben, da nach §§ 105 und 161 HGB der Zweck dieser Gesellschaften auf den Betrieb eines Handelsgewerbes unter gemeinschaftlicher Firma gerichtet ist. Darüber hinaus gilt nach § 2 Abs. 2 Ziff. 1 GewStG die Tätigkeit der offenen Handelsgesellschaften, Kommanditgesellschaften und der anderen Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, stets und in vollem Umfang als Gewerbebetrieb²⁾. Die Eintragung ins Handelsregister bewirkt bei den Handelsgesellschaften eine kaum zu wider-

1) in den Fassungen ab 1955; z.B. GewStDV 1961 vom 30.5.1962, BGBl I S. 372, BStBl 1962 I S. 852.

2) Auf die eng begrenzten Einschränkungen dieses Grundsatzes bei der OHG und KG braucht nicht weiter eingegangen zu werden. Vgl. dazu BFH-Urteil v. 9.7.1964, IV 427/62 U, BStBl 1964 III S. 530 mit Hinweisen auf weitere Rechtsprechung von BFH und RFH.

legende Vermutung für das Vorliegen eines Gewerbebetriebes¹⁾.

Bei den "anderen Gesellschaften" im Sinne von § 15 Ziff. 2 EStG, bei denen die Beteiligten als Mitunternehmer anzusehen sind, besteht nicht von vornherein eine Vermutung, dass ein Gewerbebetrieb vorliegt. Hier ist das Vorliegen eines Gewerbebetriebes vielmehr nach den allgemeinen, oben genannten Grundsätzen zu untersuchen.

1) Vgl. z.B. BFH-Urteile

- v. 29. 1.1952, I 65/51 U, BStBl 1952 III S. 99;
- v. 16. 9.1958, I 351/56 U, BStBl 1958 III S. 462;
- v. 4.11.1958, I 141/57 U, BStBl 1959 III S. 50;
- v. 18.10.1960, I 184/60 U, BStBl 1960 III S. 518;
- v. 23. 8.1963, VI 340/61, HFR 1964 S. 359 Nr. 327;
- v. 9. 7.1964, IV 427/62 U, BStBl 1964 III S. 530.

C. Die Bestimmung von Merkmalen der Mitunternehmerschaft, die sich nicht aus dem Wortlaut von § 15 Ziff. 2 EStG ergeben

I. Bedeutung des Grundsatzes der Massgeblichkeit handelsrechtlicher Begriffe für das Steuerrecht für die Bestimmung des Begriffs der Mitunternehmerschaft

Es wurde bereits festgestellt, dass der steuerrechtliche Mitunternehmerbegriff auf den wirtschaftlichen und rechtlichen Grundlagen des Gesellschaftsrechts basiert. Es zeigt sich hier eine Besonderheit des Steuerrechts, dass dessen Tatbestände oft Merkmale beinhalten, die einem anderen Rechtsgebiet, nämlich dem bürgerlichen Recht entnommen sind und die dort bereits eine den Zielsetzungen des bürgerlichen Rechts entsprechende begriffliche Ausprägung erfahren haben. Da das Normensystem eines jeden Rechtsgebiets der Verwirklichung der diesem Rechtsgebiet arteigenen Ziele zu dienen bestimmt ist, muss die Übernahme bürgerlich-rechtlicher Begriffsbildungen in das Steuerrecht stets dann zu einem Konflikt zwischen den beiden Rechtsgebieten führen, wenn sich die Zielsetzung der bürgerlich-rechtlichen Begriffsbildung im konkreten Einzelfall nicht mit den Zielsetzungen des Steuerrechts deckt oder diesen gar widerspricht. Es ergibt sich in solchen Konfliktsfällen das Rechtsproblem, ob der bürgerlich-rechtliche Begriffsinhalt den steuerlichen Notwendigkeiten zu weichen hat oder ob dem bürgerlich-rechtlichen Begriffsinhalt selbst dann der Vorrang zu geben ist, wenn dadurch die steuerlichen Notwendigkeiten zu kurz kommen¹⁾.

1) Vgl. Thiel, Wirtschaftliche Betrachtungsweise- Ja oder Nein? Beitrag zu: Die Auslegung der Steuergesetze in Wissenschaft und Praxis, Eine Sammlung von Beiträgen sowie Auszüge aus der Rechtsprechung zum Andenken an Prof.Dr.Armin Spitaler, Köln 1965, S. 195 (196).

Das Problem der Verwendung bürgerlich-rechtlicher Begriffe im Steuerrecht und damit das Problem des Verhältnisses von Steuerrecht und Privatrecht überhaupt war schon seit jeher ein Lieblingskind der Rechtsprechung und des Schrifttums¹⁾. Nachdem zunächst eine starke Bindung des Steuerrechts an das Zivilrecht erkennbar war²⁾, trat in der Folgezeit unter dem Ein-

1) Vgl. z.B. Geiler, Steuerrecht und Privatrecht, StuW 1927 Sp. 497 ff.; Boethke, Steuerrecht und Privatrecht in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs, StuW 1928 I Sp. 1203; Freiher v. Myrbach-Rheinfeld, Grundriss des Finanzrechts, 2. Auflage, München und Leipzig 1916 S. 10 ff.; Ball, Steuerrecht und Privatrecht, Mannheim-Berlin-Leipzig 1933; ders., Steuerrecht und Privatrecht in der Rechtsprechung des RFH, StuW 1928 Sp. 995; Becker, StuW 1934 I Sp. 299 ff., a.a.O.; ders., Kommentar zur Reichsabgabenordnung, 7. Auflage, Berlin 1933, § 4 RAO; Liebisch, Steuerrecht und Privatrecht, Köln 1933; Hensel, Kurt Balls Steuerrecht und Privatrecht, StuW 1925 Sp. 1963 ff.; Crisolli, Lehrbuch des Steuerrechts, Berlin 1933, S. 38 ff.; Bühler-Strickrodt, Steuerrecht, Band I, Allgemeines Steuerrecht 1. Halbband, 3. Auflage, Wiesbaden 1959, S. 171 ff.; Eckhardt, Das Steuerrecht und die Einheit der Rechtsordnung, StBJB 1961/62, S. 77 ff. (S. 88); Polland, Steuerrecht und Privatrecht, Band 14 der Schriftenreihe des Instituts für Steuerrecht der Universität zu Köln, Düsseldorf 1960, mit eingehender Darstellung der Entwicklung des Problems; Klein, Steuerwesen und Rechtsordnung, Finanzarchiv, Neue Folge, 14. Band, Jahrgang 1953/54, S. 20; Spitaler, Die Annäherung des Steuerrechts an das Privatrecht, DStR 1962, S. 29 ff.; Löhlein, Die privatrechtliche Gestaltung im Steuerrecht, StuW 1965, Sp. 329 ff.; Thiel, StBJB 1963/64, S. 161 ff., a.a.O.

2) Vgl. Boethke, a.a.O.

fluss von BECKER¹⁾ und BALL²⁾ eine Verselbständigung des Steuerrechts ein, die im nationalsozialistischen Staat offenkundig zu weit geführt worden ist³⁾. Die Begründung für diese Emanzipation des Steuerrechts vom Privatrecht wurde in der "wirtschaftlichen Betrachtungsweise"⁴⁾ gefunden, die sich in der Zeit vor dem zweiten Weltkrieg zu einem "allgemeinen Beurteilungsgrundsatz" mit dem Rang von Verfassungsrecht ausgewachsen hatte⁵⁾.

1) a.a.O., Stuw 1934 Sp. 29 ff und Kommentar zur Reichs-abgabenordnung, a.a.O., § 4 RAO.

2) a.a.O.

3) Vgl. Spitaler, a.a.O. (DStR 1962 S. 29).

4) Zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise liegt eine umfangreiche Literatur vor. Ausser dem bereits oben bei der Frage Steuerrecht und Privatrecht genannten Schrifttum ist noch besonders hinzuweisen auf: Wacke, Die Beweislast der Familienunternehmen in Steuersachen, a.a.O., S. 37 ff. mit weiterer Literatur. Ausserdem noch: Spanner, Steuerliche Probleme in der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung, DB 1965, Beilage 8 zu Heft 20, besonders Ziff. III 2; Littmann, EStG, a.a.O., Anm. 77 ff. vor § 1 EStG; Echtermöller, Die neuere Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zum Steuerrecht, BB 1966, S. 45; Steinberg, Zur Problematik der sogenannten wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Steuerrecht, StBp 1961, S. 181 ff.; Borstelmann, Zur Bindung des Ertragsteuerrechts an zivilrechtliche Begriffe und Formen, Inf. A 1962, S. 290 ff; Thiel, Wirtschaftliche Betrachtungsweise - Ja oder Nein?, a.a.O., S. 161 ff.; Kruse, Steuerrecht, I Allgemeiner Teil, München und Berlin 1966, S. 63 ff.

5) Vgl. Wacke, a.a.O., S. 44.

Die aus § 1 Abs. 2 u. 3 StAnpG gefolgerte wirtschaftliche Betrachtungsweise führte in dieser Zeit zur "weitgehenden Ignorierung juristischer Gesichtspunkte und Methoden"¹⁾ und hatte damit auch Vorrang vor den Rechtsformen des bürgerlichen Rechts²⁾.

In der Zeit nach dem zweiten Weltkrieg erfolgte eine Rückbildung des Prozesses der Verselbständigung des Steuerrechts. Der Gedanke der Rechtsstaatlichkeit, der Rechtsklarheit und der Rechtssicherheit im Sinne der Vorausberechenbarkeit steuerlicher Folgen³⁾ trat wieder deutlicher hervor⁴⁾. Auch der Bundesfinanzhof betonte immer mehr den Zusammenhang des Steuerrechts mit dem Zivilrecht⁵⁾.

Die entscheidenden Impulse für die Heranführung des Steuerrechts an das bürgerliche Recht gab dann das Bundesverfassungsgericht, als es in seinem Urteil vom 24.1.1962⁶⁾ unter Berufung auf BÜHLER-STRICKRODT⁷⁾ ausführte, dass der Steuergesetzgeber zwar wegen der Eigen-

1) Vgl. Wacke, a.a.O., S. 37.

2) Vgl. RFH-Urteil v. 11.11.1936, VI A 833/36, RStBl 1937 S. 346.

3) Vgl. z.B. Eckhardt, a.a.O., StBJB 1961/62, S. 77 ff. (S. 122 ff.).

4) Vgl. Spitaler, a.a.O. (DStR 1962 S. 29).

5) Vgl. z.B. BFH-Urteile
v. 22. 8.1951, IV 246/50 S, BStBl 1951 III S. 181;
v. 17. 2.1955, IV 520/53 U, BStBl 1955 III S. 102;
v. 20. 3.1956, I 178/55 U, BStBl 1956 III S. 179;
v. 11.10.1955, I 117/54 U, BStBl 1956 III S. 11;
v. 16. 9.1958, I 351/56 U, BStBl 1958 III S. 462;
v. 29.11.1960, I 117/60 S, BStBl 1961 III S. 183;
v. 5.12.1961, I 106/60 U, BStBl 1962 III S. 52.

6) BVerfG-Urteil v. 24.1.1962, 1 BvR 845/58, BVerfGE, Bd. 13 S. 331 (339).

7) a.a.O., S. 173, 311 und 649.

art des in erster Linie fiskalischen Zwecken dienenden Steuerrechts nicht durchgängig an die bürgerlich-rechtliche Ordnung anzuknüpfen brauche, Privat- und Steuerrecht aber dort tiefgreifend verbunden seien, wo das Steuerrecht nicht nur an die gegebenen Lebensverhältnisse und damit auch an ihre zivilrechtliche Ordnung anknüpfe, sondern den Steuergegenstand prinzipiell nach Rechtsformen des bürgerlichen Rechts bestimme. Zwar könne ein Abweichen des Steuerrechts vom Zivilrecht nicht schlechthin ausgeschlossen werden, doch bedürfe es dazu "überzeugender Gründe". Wenn es schon im Interesse der Klarheit und Einheit und vor allem der inneren Autorität der Rechtsordnung liege, die Ordnungsstruktur des Zivilrechts auch im Steuerrecht zu achten, so sei es besonders bedenklich, wenn die benutzte zivilrechtliche Ordnung vom Steuerrecht gerade an der Stelle durchbrochen werde, die ihre eigentliche rechtliche Bedeutung ausmache.

In seinem Urteil 1 BvR 232/60, ebenfalls vom 24.1.1962¹⁾, hat das Bundesverfassungsgericht folgerichtig der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ihren Platz dort angewiesen, wo ein Steuergesetz zwar bestimmte rechtliche Sachverhalte nennt, "dabei aber nicht deren spezielle rechtstechnische Einkleidung, sondern ihre rechtliche Wirkung meint", an die die Besteuerung anzuknüpfen habe. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise dürfe nicht dazu verleiten, "die rechtliche Methode durch ausserrechtliche Gesichtspunkte und Begriffe aufzulösen"²⁾.

1) BVerfG-Urteil v. 24.1.1962, 1 BvR 232/60, BVerfGE Bd. 13 S. 318 (329).

2) Vgl. auch Bühler-Strickrodt, a.a.O., S. 158/159.

Damit hat das Bundesverfassungsgericht die Richtung für die weitere Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs gegeben¹⁾. Auch im Schrifttum setzt sich die Auffassung von einer nur noch eingeschränkten Bedeutung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise immer mehr durch. So sieht WACKE²⁾ die Grenzen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise überall dort, "wo sie den Richter durch unzulässige Rechtsschöpfung anstelle des Gesetzgebers zu Verallgemeinerungen, Typisierungen, Beweislastverschiebungen führen würde." Es könnten somit vermöge der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht etwa ganz neue Rechtsinstitute begründet werden.

Somit beschränkt sich die wirtschaftliche Betrachtungsweise auf folgende zwei Anwendungsbereiche:³⁾

- a) Sie ergibt sich als Auslegungsgrundsatz aus den allgemeinen Regeln der Auslegungslehre, wie sie auch sonst für die Auslegung von Gesetzen gelten⁴⁾. Sie dient neben anderen Auslegungsregeln als Element der

1) Vgl. z.B. BFH-Urteile

- v. 8. 3.1962, IV 165/60 U, BStBl 1962 III S. 217;
- v. 8. 3.1962, IV 168/60 U, BStBl 1962 III S. 218;
- v. 11. 5.1962, VI 55/61 U, BStBl 1962 III S. 310;
- v. 22.11.1962, II 19/58 S, BStBl 1963 III S. 64(65);
- v. 15. 2.1963, VI 166/61 U, BStBl 1963 III S. 239(240);
- v. 31. 1.1964, III 199/61 U, BStBl 1964 III S. 179(180).

2) a.a.O., S. 51.

3) Vgl. Spitaler, Die Einschränkung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, StBJB 1962/63, S. 405.

4) Vgl. dazu Larenz, a.a.O., S. 241 ff.

teleologischen Auslegung¹⁾ zur Feststellung des Sinnes und Zweckes der auszulegenden gesetzlichen Bestimmung. Ob die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Lösung eines konkreten Auslegungsproblems zum Zuge kommen kann oder nicht, bestimmt sich allein nach den allgemeinen Regeln der Auslegungslehre²⁾.

- b) Auch im Bereich der Wertung und Würdigung von Sachverhalten ist die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Sinne von § 1 Abs. 3 StAnpG lediglich eine Vorschrift für die Auslegung und damit Ermittlung des Sinngehalts von steuerlich bedeutsamen Sachverhalten³⁾, § 1 Abs. 3 StAnpG entspricht daher den §§ 133 und 157 BGB über die Auslegung von Willenserklärungen und Verträgen, er erweitert dieses Gebiet aber auf rechtsgeschäftsähnliche Handlungen und auslegungsfähige Tathandlungen⁴⁾.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise kann damit nicht dazu führen, vom Steuergesetzgeber gewählte bürgerlich-rechtliche Begriffe zu ignorieren. Diese Begriffe sind vielmehr anzuwenden und können nur in den Grenzen der allgemeinen Auslegungsregeln modifiziert werden. Das bedeutet für die Bestimmung des steuerrechtlichen Mitunternehmerbegriffs, dass zwingend auf dessen gesellschafts- und handelsrechtlichen Grundlagen aufzubauen ist. Abweichungen von diesen Grundlagen sind nur möglich, wenn sie von "überzeugenden Gründen" getragen sind.

Bei der Prüfung, ob solche "überzeugende Gründe" vorliegen, zeigt sich folgendes:

-
- 1) Vgl. dazu Larenz, a.a.O., S. 253 ff. und Paulick, Auslegung und Rechtsfortbildung im Steuerrecht, Beitrag zu: Die Auslegung der Steuergesetze in Wissenschaft und Praxis, Köln 1965, S. 165 ff. (169).
- 2) Vgl. Spitaler, a.a.O. in StBJB 1962/63 S. 405(419).
- 3) Vgl. Wacke, a.a.O., S. 41 und Spitaler, a.a.O. in StBJB 1962/63 S. 420.
- 4) Vgl. Wacke, a.a.O., S. 41.

Es wurde bereits festgestellt, dass durch § 15 Ziff. 2 EStG zwar die gesellschafts- und handelsrechtlichen Grundlagen des Mitunternehmerbegriffes statuiert wurden, der Begriff selbst jedoch nur unvollständig definiert ist, so dass er im Wege der Auslegung zu ergänzen ist.

Zu diesem Zwecke ist der handelsrechtliche Gesellschaftsbegriff unter Berücksichtigung der besonderen Zielsetzung des Steuerrechts und hier insbesondere von § 15 Ziff. 2 EStG zu untersuchen. Diese besondere Zielsetzung könnte ein "überzeugender Grund" im Sinne der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes¹⁾ sein, der ein Abweichen vom handelsrechtlichen Begriff rechtfertigt. In diesem Rahmen gewinnt auch die wirtschaftliche Betrachtungsweise als Element der teleologischen Auslegung ihre Bedeutung. Sie darf nur nicht dazu führen, den steuerrechtlichen Begriff der Mitunternehmerschaft völlig losgelöst von seinen Grundlagen im handelsrechtlichen Gesellschaftsbegriff zu entwickeln.

Damit sind die Grenzen aufgezeigt, die für die Bestimmung des Begriffes der Mitunternehmerschaft durch seine Bindung an den handelsrechtlichen Gesellschaftsbegriff gezogen sind. Als nächster Schritt ist nun die Frage nach dem Zweck und Ziel von § 15 Ziff. 2 EStG zu beantworten.

1) Vgl. Urteile v. 24.1.1962, a.a.O. und Beschluss v. 11.11.1964, 1 BvR 488/62, 1 BvR 562/63, 1 BvR 216/64, BVerfGE Bd. 18 S. 224 ff. (233).

II. Zweck und Ziel von § 15 Ziff. 2 EStG

Die Einkommensteuer will die wirtschaftliche Kraft, die Leistungsfähigkeit einer Person treffen, die sich in erster Linie in der Höhe ihres Einkommens widerspiegelt¹⁾. Dabei unterliegen der Einkommensteuer die Einkünfte aus den sieben dort im einzelnen in § 2 Abs. 3 Satz 1 EStG aufgezählten Einkunftsarten²⁾. Die Abgrenzung dieser Einkunftsarten wird durch die §§ 13 bis 22 EStG geregelt. Diese Vorschriften weisen damit im Einzelfall die jeweiligen Einkünfte den Normen zu, die auf sie angewendet werden sollen³⁾. Dabei sind die sieben Einkunftsarten nicht gleichartig und nicht gleichwertig⁴⁾. Die Wesensunterschiede dieser Einkunftsarten machen es notwendig, den Einkunftsarten verschiedenartige Ermittlungsvorschriften zuzuordnen mit dem Ziel der gerechten Kennzeichnung der wirtschaftlichen Kraft einer Person⁵⁾. Das Ziel ist also die Ausgleichung der Wesensunterschiede der Einkünfte durch unterschiedliche Normen mit dem Ergebnis der gleichmässigen Besteuerung³⁾.

-
- 1) Vgl. Becker, Die Grundlagen der Einkommensteuer, München und Berlin 1940, S. 8 und Oermann-Meuschel-Labus, Einkommensteuer, Band 3 der Buchreihe "Finanz und Steuern", 6. Auflage, Stuttgart 1961, S. 1.
 - 2) Vgl. Littmann, a.a.O. (EStG), Anm. 26 zu § 2 EStG.
 - 3) Vgl. Feilhauer, Stille Gesellschaft und Mitunternehmerschaft, StuW 1960 I Sp. 629 ff.
 - 4) Vgl. Klein, Einkommensteuerrechtliche Ungleichartigkeiten und Ungleichwertigkeiten der Einkunftsarten, StuW 1951 I Sp. 475.
 - 5) Vgl. Klein, a.a.O., Sp. 478.

§ 15 EStG fällt dabei die Aufgabe zu, diejenigen Einkünfte abzugrenzen, die auf der wirtschaftlichen Basis eines Gewerbebetriebs beruhen. § 15 Ziff. 2 greift ein, wenn dieser Gewerbebetrieb von mehreren betrieben wird.

III. Wirtschaftliche Bedeutung der Zurechnung zu den gewerblichen Einkünften

Die Abgrenzung der gewerblichen Einkünfte von den übrigen Einkunftsarten hat erhebliche wirtschaftliche Bedeutung. Gegenüber den sog. Überschuss-Einkunftsarten (§ 2 Abs. 3 Ziff. 4 - 7 EStG) besteht der wichtigste Unterschied darin, dass bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb die Einkünfte durch Vermögensvergleich ermittelt werden (§§ 4 - 7e EStG), bei den Überschuss-Einkunftsarten dagegen als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 2 Abs. 4 Ziff. 2 EStG). Das hat zur Folge, dass bei den gewerblichen Einkünften das dem Erwerb dieser Einkünfte gewidmete Vermögen in die Betrachtung einbezogen wird und damit Wertschwankungen dieses Vermögens das steuerpflichtige Einkommen vermindern oder erhöhen. Bei den Überschuss-Einkunftsarten bleiben dagegen die Wertveränderungen des Vermögens ohne Einfluss auf die Steuerpflicht.

Ein weiterer erheblicher Unterschied, und zwar gegenüber allen anderen Einkunftsarten besteht darin, dass die Zurechnung zu den gewerblichen Einkünften die Gewerbesteuerpflicht auslöst¹⁾.

1) Wegen weiterer Unterschiede, die jedoch von geringerer Bedeutung sind, vgl. Klein, a.a.O.

IV. Folgen der Zielsetzung von § 15 Ziff. 2 EStG

§ 15 Ziff. 2 hat die Aufgabe, diejenigen Einkünfte, die auf der Leistungsfähigkeit eines von mehreren betriebenen Gewerbebetriebes beruhen, den gewerblichen Einkünften zuzuordnen. Das sind die Einkünfte der Mitunternehmer. Die Merkmale des Mitunternehmerbegriffs sind daher unter dem Gesichtspunkt dieser Zielsetzung zu ermitteln. Dabei ist von den Merkmalen des handelsrechtlichen Gesellschafterbegriffs auszugehen. Die Gesellschafter sind Partner eines Gesellschaftsvertrags, der personenrechtliche und vermögensrechtliche Elemente aufweist¹⁾. Es liegt jedoch auf der Hand, dass die personenrechtlichen Elemente des Gesellschaftsvertrags, wie sie in den Herrschafts- oder Verwaltungsrechten der Gesellschafter zum Ausdruck kommen, für die Frage, ob bestimmte Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb erwachsen sind, wohl kaum von Bedeutung sein können. Von Bedeutung sind hier vielmehr in erster Linie die vermögensrechtlichen Merkmale, die sich darin äussern, dass die Gesellschafter zur Erreichung des erstrebten wirtschaftlichen Zweckes Vermögen einsetzen. Diese Vermögensbeteiligung hat bestimmte rechtliche und wirtschaftliche Wirkungen. Rechtlich bedeutet sie eine sachenrechtliche Bindung¹⁾ in der Form des Gesamthandsvermögens, wirtschaftlich die Verknüpfung dieses Vermögens mit dem Schicksal des Unternehmens und damit die Übernahme eines bestimmten Ri-

1) siehe oben S. 11.

sikos, nämlich des Unternehmerrisikos. Die Veränderungen des eingesetzten Vermögens, die Ausdruck des übernommenen Unternehmerrisikos sind, haben unmittelbare Auswirkungen auf die Höhe der gewerblichen Einkünfte. An ihnen wird die Wirtschaftskraft des Gewerbebetriebs als Masstab der Besteuerung gemessen. Damit wird die Übernahme des Unternehmerrisikos, das sich durch Beteiligung an den Veränderungen des Vermögens äussert, zum entscheidenden Merkmal des Unternehmer-bzw. Mitunternehmerbegriffes. Unternehmer ist, wer ein Unternehmerrisiko übernimmt, d.h. derjenige, auf dessen Rechnung und Gefahr ein Gewerbebetrieb geführt wird¹⁾.

V. Das Unternehmerrisiko als Merkmal der Mitunternehmerschaft

1. Begriff und Wesen des Unternehmerrisikos

Der Gedanke, als Unternehmer denjenigen zu bezeichnen, auf dessen Rechnung und Gefahr der Gewerbebetrieb

1) Vgl. RFH-Urteil v. 21.6.1933, VI A 588/30, RStBl 1933 S. 1014.

geführt wird, geht bereits auf ENNO BECKER¹⁾ zurück, der den Gedanken so formulierte:²⁾

" Das Wirtschaftsleben versteht unter dem Unternehmer und dem Mitunternehmer die, für deren Rechnung das Unternehmen geführt wird, die - sei es auch durch vorgeschobene Personen - unmittelbar mit ihrem Vermögen an Gedeih und Verderb des Unternehmens beteiligt sind."

Ähnlich bezeichnet PAULICK³⁾ als Unternehmer eines Gewerbebetriebs denjenigen, der "planmässig eine auf Erwerb gerichtete Tätigkeit gewerblicher Art mit einem als selbständiger wirtschaftlicher Organismus im Geschäftsverkehr erscheinenden Betrieb ausübt, der auf seine Rechnung und Gefahr⁴⁾ geht."

Die Rechtsprechung der Steuergerichte ist der Formulierung von BECKER im wesentlichen gefolgt⁵⁾.

1) Vgl. Becker, Grundfragen aus den neuen Steuergesetzen, StuW 1925 Sp. 1579 (1603) und Grundlagen, a.a.O., S. 108 und 128.

2) StuW 1925 Sp. 1603.

3) Paulick, Handbuch der stillen Gesellschaft, Köln 1959 S. 265 f.

4) Hervorhebung durch den Verfasser.

5) Der RFH erstmals in seinem grundlegenden Urteil vom 3.2.1926, VI A 163/25, RStBl 1926 S. 231, RFHE Bd. 18 S. 162, Der BFH z.B. in seinen Urteilen vom 22.11.1955, I 139/54 S., BStBl 1956 III S. 4 und vom 28.2.1961, I 25/61 U, BStBl 1961 III S. 252.

Als Wesensmerkmal des Unternehmerbegriffes wird damit die Übernahme des Unternehmerrisikos angesehen.

Eine Definition des Unternehmer- bzw. Mitunternehmerbegriffes kann daher nur gelingen, wenn die Wesensmerkmale des Unternehmerrisikos näher betrachtet werden.

Nach OBERPARLEITER¹⁾ ist Risiko nicht das Gefahrenereignis an sich, vielmehr bloss die Möglichkeit seiner die betriebswirtschaftliche Leistung beeinträchtigenden Wirkung. Ungewiss ist nicht nur der Eintritt des schadenbewirkenden Ereignisses, sondern häufig auch der Umfang der Auswirkung des Ereignisses²⁾. Nimmt der Unternehmer diese Möglichkeit auf sich, so geht er ein "Wagnis" oder ein "Risiko" ein.

Die Frage nach dem Träger des Risikos wird in der betriebswirtschaftlichen Literatur nicht einheitlich beantwortet. In Frage kommen die Unternehmung als solche oder die hinter der Unternehmung stehenden Kapitalgeber.

1) Oberparleiter, Karl, Funktionen und Risiken des Warenhandels, 2. Auflage, Wien 1955, S. 99.

2) Ähnlich auch schon Leitner, Friedrich, Die Unternehmungsrisiken, Einzelwirtschaftliche Abhandlungen, Heft 3, Berlin 1915, S. 8.

Im ersteren Fall wird die Unternehmung als selbständige Produktionseinheit angesehen, die das mit ihrer Leistungserstellung unabdingbar verbundene Risiko zu tragen hat. Die Frage nach den hinter der Unternehmung stehenden individuellen Risikoträgern kann dabei als unerheblich entfallen¹⁾.

Im zweiten Falle wird das Risiko von der Kapitalseite her und damit unter dem Gesichtspunkt der Ansprüche der Geldgeber an das Unternehmungsvermögen betrachtet. Aus dieser Sicht erweist sich das Risiko als Gefährdung der Kapitalsubstanz und des Kapitalertrages und damit als Kapitalrisiko²⁾. Dabei unterscheidet LEITNER³⁾ zwischen der Gefährdung des Unternehmerkapitals, d.h. des Eigenkapitals und der Gefährdung des Unternehmungskapitals, worunter er die eigenen und die fremden Mittel versteht. Wenn nach dieser Unterscheidung auch die Gläubiger ein gewisses Risiko tragen, so unterscheidet sich das Unternehmerrisiko vom Gläubigerrisiko jedoch dadurch, dass es wesentlich weiter geht und das Unternehmerkapital am ehesten der Gefahr des Verlustes ausgesetzt ist⁴⁾.

-
- 1) Vgl. Vollmar, Fritz, Begriff und Wesen des Risikos in der Betriebswirtschaftslehre, Band 55 der Sammlung "Unternehmung und Betrieb", herausgegeben von A. Walther, Bern 1957 S. 10 und S. 35.
 - 2) Vgl. Leitner, a.a.O., S. 16.
 - 3) Leitner, a.a.O., S. 19.
 - 4) Vgl. Rieger, Wilhelm, Einführung in die Privatwirtschaftslehre, Nürnberg, 1928, S. 99; Oberparleiter, Risiko und Unternehmung, aus "Die Bilanzen der Unternehmung", Festgabe für Julius Ziegler, Bd. 1 Berlin-Wien 1933, S. 42 und Kosiol, Erich, Kalkulation und Kostengestaltung im Warenhandel, 1. Band, Grundlagen der Warenkalkulation, Stuttgart 1931 S. 64.

Dies zeigt sich am deutlichsten im Falle einer Liquidation oder eines Konkurses, wo der Unternehmer an allerletzter Stelle und im Konkursfall meist überhaupt nicht befriedigt wird. Dem Gläubigerkapital kommt in diesen Fällen eine wesentlich günstigere Stellung zu.

Für die Bestimmung des ertragsteuerlichen Unternehmerbegriffes kann nur die Betrachtungsweise aus der Sicht der Kapitalgeber von Bedeutung sein: Dies ergibt sich aus dem subjektiven Charakter der Einkommensteuer, die primär an die Leistungsfähigkeit der hinter dem Unternehmen stehenden einzelnen natürlichen Person, des Kapitalgebers also, anknüpft. Ertragsteuerlich ist die Übernahme eines Unternehmerrisikos damit als die Übernahme eines Kapitalrisikos anzusehen, das durch den Einsatz von Vermögen als Eigenkapital eines Unternehmens übernommen wird.

Der Umfang des übernommenen Risikos erfährt beim Mitunternehmer gegenüber dem Einzelunternehmer eine mehr oder weniger grosse Einschränkung. Während der Einzelunternehmer das unternehmerische Wagnis auf jeden Fall in vollem Umfang allein übernimmt, verteilt sich das Risiko bei der Mitunternehmerschaft auf mehrere Personen. Das Risiko kann durch entsprechende vertragliche Gestaltung bei den einzelnen Beteiligten an einer Mitunternehmerschaft auch verschieden hoch sein. So übernimmt z.B. in der Regel der Kommanditist ein geringeres Risiko als der Komplementär.

Die vielfältigen Möglichkeiten der vertraglichen Gestaltung führen zwangsläufig zu der Frage nach der Grenze, bis zu der noch die Übernahme eines Unternehmerrisikos und damit das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft anzunehmen ist. Konkret kommt es dabei auf die Abgrenzung zwischen der Übernahme eines Unternehmerrisikos einerseits und eines Gläubigerrisikos andererseits an. Um diese Grenze zu finden, ist nach Merkmalen zu suchen, durch welche die Übernahme eines Unternehmerrisikos sichtbar gemacht werden kann.

Die Merkmale für die Übernahme des Unternehmerrisikos

Die Festlegung solcher Merkmale ist bisher in der steuerrechtlichen Rechtsprechung nur unvollkommen gelungen. So versucht man vergeblich, aus der Rechtsprechung der Steuergerichte zur Mitunternehmerschaft einen systematischen und vollständigen Katalog von Merkmalen für die Übernahme des Unternehmerrisikos herzuleiten. Die Urteile liefern immer nur Mosaiksteine, vermeiden es aber, durch die Aufstellung von Grundsätzen den einzelnen Fall in ein vorgefasstes Schema zu pressen¹⁾. Letztlich entscheidend soll nach der Auffassung des Bundesfinanzhofs das Gesamtbild sein²⁾.

Auch die Literatur ist bei dem Versuch, solche Merkmale zu finden, zu uneinheitlichen Ergebnissen gekommen. So hält eine grosse Zahl von Autoren die Beteiligung am Ver-

1) Vgl. Theis, Steuerliche Anerkennung von Familiengesellschaften, DB 1952 S. 237 mit Nachweisen aus der Rechtsprechung.

2) Vgl. z.B. BFH-Urteil v. 22.11.1955, I 139/54 S., BStBl 1956 III S. 4.

mögen des Unternehmens für entscheidend¹⁾. LITTMANN²⁾ und BLÜMICH-FALK³⁾ messen der Beteiligung am Vermögen die Bedeutung eines bedeutsamen Indizes zu, für am Ende entscheidend halten sie jedoch andere Merkmale: LITTMANN die solidarische Haftung der Gesellschafter und BLÜMICH-FALK den gemeinsamen Geschäftsbetrieb als solchen. Andere suchen gar nicht nach weiteren Merkmalen, sondern wollen auf die Risikotragung als solche abstellen⁴⁾ oder darauf, wer das Unternehmerrisiko beherrscht⁵⁾. Das Abstellen auf die Risikotragung als solche führt aber insofern nicht weiter, als diese Autoren übersehen, dass das Unternehmerrisiko als Begriffsmerkmal der Mitunternehmerschaft nicht

1) Vgl. z.B. Herrmann-Heuer, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, Band III, Anm. 27c zu § 15 EStG; Oermann-Meuschel-Labus, a.a.O., S. 175; Brönnner, a.a.O.; S. 56 Tz 8; Becker, Grundfragen aus den neuen Steuergesetzen, StuW 1925 Sp. 1603; Barth, DB 1961 Beilage 10 zu Heft 21, a.a.O.; Theis, Der Begriff der Mitunternehmerschaft im Steuerrecht, DB 1954, S. 916; Buchwald, Zum Begriff der Mitunternehmerschaft, DB 1959, S. 106; Feilhauer, a.a.O.

2) Littmann, EStG, a.a.O., Tz 70 zu § 15 EStG.

3) Blümich-Falk, Einkommensteuergesetz, 9. Auflage, Berlin und Frankfurt 1964, 2. Band, Anm. 13 zu § 15 EStG.

4) Vgl. z.B. Böttcher-Krahmer in Hartmann-Böttcher-Grass, Grosskommentar zur Einkommensteuer, Anm. 12a zu § 15 EStG; dieselben, Zur Frage der Beteiligung an den Anlagewerten bei Mitunternehmerschaft, RWP-Blattei, 14 SteuerR D Einkommensteuer II B 54; Oswald, Ist für die Mitunternehmerschaft Beteiligung an den Anlagewerten erforderlich oder genügt Mittragung des Risikos, StuW 1955 I Sp. 451 ff; Lenski, Unternehmergemeinschaft und Mitunternehmerschaft, DStZ 1939, S. 459 ff.

5) Löhlein, Mitunternehmerschaft, StuW 1939 Teil I Sp.297 ff.

genügend konkretisiert ist und damit der Umschreibung durch andere Merkmale von geringerer Abstraktionshöhe¹⁾ bedarf.

Wenn die Rechtsprechung bisher auf die strenge Festlegung von Merkmalen verzichtet hat, so wird dieses Vorgehen von THEIS²⁾ begrüsst, da man seiner Ansicht nach nur dadurch dem wirklichen Leben gerecht werden könne. Doch scheint jenes Vorgehen insofern bedenklich, als es dem Prinzip der Vorausberechenbarkeit steuerlicher Folgen widerspricht. Dies gilt um so mehr, als das Bundesverfassungsgericht in der Berechenbarkeit der staatlichen Eingriffe und damit in der Berechenbarkeit des Rechts der Eingriffsverwaltung eine fundamentale Konkretisierung des umfassenden Prinzips der Rechtssicherheit sieht³⁾. Der Grundsatz der Tatbestandsmässigkeit als Ausdruck des Rechtsstaatsprinzips im Bereich des Abgabewesens fordert, dass steuerbegründende Tatbestände so bestimmt sein müssen, dass der Steuerpflichtige die auf ihn entfallende Steuerlast vorausberechnen kann⁴⁾, denn das Steuergesetz als das "hoheitlich, vollstreckungsrechtlich und strafrechtlich am stärksten bewehrte Eingriffsgesetz gegen den Bürger"⁵⁾ verlangt ein Höchstmass an Vorausberechenbarkeit.

1) Vgl. Larenz, a.a.O., S. 324.

2) Vgl. a.a.O., DB 1952 S. 237.

3) Vgl. BVerfG-Beschluss v. 12.11.1958, 2 BvL 4,26,40/56, 1,7/57, BVerfGE Bd. 8 S. 274 (325) und Eckhardt, a.a.O., StBJB 1961/62, S. 77 ff. (124).

4) Vgl. BVerfG-Urteil v. 14.12.1965, 1 BvR 571/60, BStBl 1966 I S. 201 (205).

5) Vgl. Wacke, Die Erstattung von Gutachten durch den BFH, AöR 83 (1958), S. 309 (331).

Dieses rechtsstaatliche Prinzip der Vorausberechenbarkeit steuerlicher Folgen kann nicht ohne Einfluss auf die Bestimmung der Merkmale für die Übernahme des Unternehmerrisikos und damit auf die Definition der Mitunternehmerschaft bleiben. Es verlangt die Erarbeitung möglichst konkreter Merkmale, die es ermöglichen, im praktischen Falle mit hinreichender Sicherheit das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft festzustellen.

Bei dem Versuch, solche Merkmale zu finden, ist davon auszugehen, dass das Unternehmerrisiko im Sinne eines Kapitalrisikos durch die Verknüpfung von Vermögen mit dem Schicksal eines Unternehmens oder - anders ausgedrückt - durch den Einsatz von Vermögen als Eigenkapital eines Unternehmens übernommen wird. Die Charakterisierung des übernommenen Risikos als Unternehmer- oder Gläubigerrisiko ist damit in erster Linie aus der vermögensrechtlichen Stellung des Kapitalgebers herzuleiten. Zivilrechtlich lässt sich zwischen der Gesellschafterstellung mit einer Bindung des Vermögens in der Form des Gesamthandsvermögens und der Gläubigerstellung unterscheiden. Wirtschaftlich ergeben sich aus dieser verschiedenartigen Stellung Unterschiede in der Art und dem Umfang des übernommenen Risikos. Um festzustellen, worin diese Unterschiede liegen, muss zunächst untersucht werden, welchen Gefahren der Unternehmer sein Vermögen aussetzt. Anschliessend ist zu fragen, welche dieser Gefahren nur ihm eigentümlich sind, so dass er sich dadurch vom Gläubiger unterscheidet.

Hierbei geht es nicht um eine Systematisierung des Risikos aus der Sicht des Unternehmens, also des Unternehmungsrisikos, und damit nicht um die Darstellung oder Einteilung des Risikos nach Risikoarten oder Risikofaktoren¹⁾. Vielmehr

1) Vgl. hierzu z.B. Oberparleiter, Karl, Funktionen und Risiken des Warenhandels, a.a.O., S. 103 ff. und die zusammenfassende Darstellung bei Vollmar, a.a.O., S. 178 f., der besonders auf die Unterscheidung zwischen rechnerisch erfassbaren und unberechenbaren Risiken hinweist.

ist die Frage nach den Gefahren, denen das eingesetzte Vermögen ausgesetzt ist, aus der Sicht des Unternehmers als Kapitalgeber zu beantworten.

Insoweit zeigt sich zunächst, dass das eingesetzte Vermögen Wertschwankungen unterliegt, die sich aus dem Umstand herleiten, dass jedes im Wirtschaftsleben eingesetzte Wirtschaftsgut zu verschiedener Zeit verschiedener Wertschätzung unterliegt. Das mit diesen Wertschwankungen verbundene Risiko übernimmt derjenige, der sich durch die Art seiner Beteiligung am Vermögen diese Schwankungen zurechnen lassen muss.

Weiter soll das eingesetzte Vermögen einen Ertrag abwerfen; es ist dabei mit dem Risiko behaftet, dass der mit einem Einsatz im Betrieb erhoffte Ertrag ausbleibt und darüber hinaus das eingesetzte Vermögen durch Verluste aufgezehrt wird. Dieser Gefahr ist derjenige ausgesetzt, der am laufenden Verlust beteiligt ist.

Neben der Gefahr des Verlustes des eingesetzten Vermögens besteht noch die Gefahr, zur Befriedigung der Gläubiger gegebenenfalls aus dem sonstigen Vermögen Nachschüsse leisten zu müssen. Diese Gefahr ergibt sich durch die Übernahme einer Haftung.

Damit sind die Gefahren für das eingesetzte Vermögen und gleichzeitig auch die Merkmale für die Übernahme des Unternehmerrisikos im Sinne eines Kapitalrisikos gekennzeichnet. Zur Abgrenzung von der Übernahme eines Gläubigerrisikos ist jetzt noch zu untersuchen, welche dieser Merkmale nur dem Unternehmerrisiko eigentümlich sind. Weiter fragt sich, inwieweit das Unternehmerrisiko im Einzelfall eingeschränkt werden kann, ohne dass die Grenze zur Übernahme eines Gläubigerrisikos überschritten wird. Diese Probleme sollen in den nächsten Abschnitten behandelt werden. Dabei wird sich zeigen,

dass die Schwierigkeiten insbesondere daraus herrühren, dass durch die Vielzahl möglicher Vertragsgestaltungen mannigfache Übergangsformen zwischen der Übernahme eines Unternehmer- und eines Gläubigerrisikos denkbar sind.

3. Die Merkmale für die Übernahme des Unternehmerrisikos im einzelnen

a) Die Vermögensbeteiligung

aa) Das Wesen der Vermögensbeteiligung

Als ein Merkmal für die Übernahme des Unternehmerrisikos ist die Beteiligung an den Wertschwankungen des eingesetzten Vermögens anzusehen. Hierzu ist eine Beteiligung an den Vermögenswerten der Unternehmung notwendig. Dieser Beteiligung an den Vermögenswerten kommt für die Bestimmung des Begriffs der Mitunternehmerschaft entscheidende Bedeutung zu. Das hat bereits ENNO BECKER¹⁾ erkannt und die Beteiligung "mit dem Vermögen" als wesentlich für die Beteiligung "auf Gedeih und Verderb" angesehen. Der Reichsfinanzhof hat sich diese Gedankengänge BECKERS in seinem Urteil vom 3.2.1926²⁾ zu eigen gemacht, als es um die Abgrenzung zwischen Mitunternehmerschaft und stiller Gesellschaft ging.

Die stille Gesellschaft ist eine Gesellschaft, bei der sich jemand an dem Handelsgewerbe eines anderen mit einer in dessen Vermögen übergehenden Einlage beteiligt (§ 335 HGB)³⁾. Er nimmt dafür am Gewinn und unter Umständen

1) Vgl. Becker, Grundfragen aus den neuen Steuergesetzen StuW 1925 Sp. 1579 (1603).

2) Vgl. RFH-Urteil v. 3.2.1926, VI A 163/25, RStBl 1926 S. 231, RFHE Bd. 18 S. 162.

3) Vgl. Hueck, Gesellschaftsrecht, a.a.O., S. 97, Paulick, Stille Gesellschaft, a.a.O., S. 31 ff.; Gessler/Hefermehl/Hildebrandt/Schröder, Kommentar zum Handelsgesetzbuch, II. Band, 4. Auflage, Berlin und Frankfurt 1963 (zitiert: Schlegelberger-Gessler), Anm. 1 zu § 335 HGB.

auch am Verlust des Unternehmens teil. Die Beteiligung am Verlust kann jedoch ausgeschlossen werden. Die stille Gesellschaft ist eine echte Gesellschaft im Sinne von § 705 BGB. Sie ist jedoch keine Handelsgesellschaft, vielmehr eine reine Innengesellschaft.

Nach aussen handelt allein der tätige Inhaber, der das Unternehmen in seinem Namen betreibt. Zwischen den Gesellschaftern bestehen lediglich intern rein schuldrechtliche Ansprüche und Verpflichtungen.

Die stille Gesellschaft kennt kein gemeinsames Gesellschaftsvermögen, das als Sondervermögen beiden Gesellschaftern zur gesamten Hand zusteht. Da der stille Gesellschafter nicht am Gesellschaftsvermögen beteiligt ist, hat er beim Ausscheiden nur ein schuldrechtliches Rückforderungsrecht hinsichtlich seiner Einlage. Im übrigen ist er an den laufenden Geschäftsergebnissen beteiligt. Dieser stille Gesellschafter, der sog. echte oder typische stille Gesellschafter, ist kein Mitunternehmer¹⁾, er hat damit keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb, sondern solche aus Kapitalvermögen im Sinne von § 20 Abs. 1 Ziffer 2 EStG.

Durch den Gesellschaftsvertrag kann nun vereinbart werden, dass der stille Gesellschafter im Innenverhältnis in der Weise am Vermögen beteiligt wird, dass er zwar keinen dinglichen aber einen schuldrechtlichen Anspruch gegen den tätigen Teilhaber erhält, bei der Auflösung der Gesellschaft und der Auseinandersetzung so gestellt zu werden, als ob das Geschäftsvermögen beiden Gesellschaftern gemeinsam gehöre²⁾.

1) Vgl. RFH-Urteil v. 10.9.1930, VI A 178/30, RStB1 1931 S. 190.

2) Vgl. RG-Urteil v. 20.12.1929, II 66/29, RGZ Bd. 126 S. 386; BGH-Urteile v. 24.9.1952, II ZR 136/51, BGHZ Bd. 7 S. 174 und v. 29.11.1952, II ZR 15/52, BGHZ Bd. 8 S. 157.

Durch eine solche schuldrechtliche Vermögensbeteiligung wird der stille Gesellschafter zum atypischen stillen Gesellschafter. Diese im Zivilrecht zuerst von FLECHTHEIM¹⁾ gegen die Auffassung des Reichsgerichts²⁾ vertretene Unterscheidung zwischen typischer und atypischer stiller Gesellschaft hat der Reichsfinanzhof erstmals in seine bereits genannte Entscheidung vom 3.2.1926³⁾ übernommen und sie dann in ständiger Rechtsprechung beibehalten⁴⁾. Auch der Bundesfinanzhof ist von dieser Auffassung nicht abgewichen⁵⁾, zumal schon vorher auch das Handelsrecht dieser Unter -

-
- 1) Vgl. Flechtheim in Düringer-Hachenburg, Das Handelsgesetzbuch, 2. Auflage, Band 5, Lieferung 1 Mannheim 1924, Anm. 4 zu § 340 HGB.
 - 2) Vgl. RG-Urteil v. 5.11.1918, II 24/18, RGZ Bd. 94 S. 105 (106).
 - 3) Vgl. RFH-Urteil v. 3.2.1926, VI A 163/25, RStBl 1926 S. 231, RFHE Bd. 18 S. 162.
 - 4) Vgl. RFH-Urteile v. 1.5.1929, VI A 325/29, RStBl 1929 S. 427, StuW 1929 Nr. 707 Sp. 1295; v. 6.3.1929, VI A 267/29, StuW 1929 Nr. 708 Sp. 1297; v. 10.9.1930, VI A 178/30, RStBl 1931 S. 190; v. 8.3.1933, I A 330/31, RStBl 1933 S. 405; v. 14.4.1937, VI A 159/37, RStBl 1937 S. 683; v. 16.3.1938, VI 167/38, RStBl 1938 S. 508.
 - 5) Vgl. z.B. BFH-Urteile v. 20.8.1954, I 130/53 U, BStBl 1954 III S. 336 und v. 21.3.1961, I 249/60, HFR 1961, Nr. 225 S. 220.

scheidung gefolgt war¹⁾²⁾. Die steuerliche Rechtsprechung hat den atypischen stillen Gesellschafter zum Mitunternehmer erklärt, weil er aufgrund seiner schuldrechtlichen Beteiligung am Gesellschaftsvermögen in bezug auf die finanziellen Folgen seiner Beteiligung, d.h. in bezug auf seine Einkünfte aus seiner Gesellschaft ebenso gestellt ist wie der Gesellschafter einer offenen Handelsgesellschaft oder einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts. Die - wenn auch nur schuldrechtliche - Beteiligung am Gesellschaftsvermögen ist für die Rechtsprechung das entscheidende Abgrenzungsmerkmal gegenüber dem typischen stillen Gesellschafter. Durch diese Beteiligung am Gesellschaftsvermögen übernimmt der atypische stille Gesellschafter das Risiko der Wertminderung dieses Vermögens und damit einen wesentlichen Bestandteil des Unternehmerrisikos.

-
- 1) Vgl. die weiter oben genannten Urteile RG v. 20.12.1929, RGZ Bd. 126 S. 386; BGH v. 24.9.1952, BGHZ Bd. 7 S. 174 und v. 29.11.1952, BGHZ Bd. 8 S. 157.
 - 2) Von der zu dieser Frage besonders umfangreichen Literatur sei hingewiesen auf: Brönnner, a.a.O., S. 59; Bühler, Gesellschaften, a.a.O., S. 95 ff.; Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 31 zu § 15 EStG; Paulick, Stille Gesellschaft, a.a.O., S. 257 ff.; Littmann, EStG, a.a.O., Tz 72 zu § 15 EStG; Biedermann, Steuerfragen der stillen Gesellschaft, Steuerrecht von A - Z), stille Gesellschaft, Darstellung 1; Aulinger, Die atypische stille Gesellschaft, Band 9 der Schriftenreihe des Instituts der Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf 1955; Hartmann, Die Beteiligung des stillen Gesellschafters an den stillen Reserven, Neue Betriebswirtschaft 1958, S. 101; Kratz, Die stille Gesellschaft im Steuerrecht, DStZ 1936, S. 639.

Die Abgrenzung zwischen typischer und atypischer stiller Gesellschaft zeigt deutlich, dass der Vermögensbeteiligung als Merkmal für die Übernahme des Unternehmerrisikos eine wesentliche Bedeutung zukommt. Dabei braucht die Vermögensbeteiligung nicht ausnahmslos die Form einer gesamthänderischen dinglichen Bindung zu haben, es kann unter Umständen auch eine schuldrechtliche Beteiligung genügen, wenn im Innenverhältnis zumindest wirtschaftlich kein wesentlicher Unterschied zur dinglichen Bindung besteht.

Die Bedeutung der Vermögensbeteiligung für die Bestimmung der Mitunternehmerschaft wird deutlich, wenn man sich vor Augen hält, dass die Vermögensbeteiligung wirtschaftlich das Einbringen von Vermögenswerten in eine Gesellschaft bedeutet mit dem Ziel einer Vermögensmehrung. Der Erfolg zeigt sich einmal im laufenden Gewinn und Verlust. Er wird aber teilweise auch erst bei der Auflösung der Gesellschaft oder beim Ausscheiden eines Gesellschafters sichtbar. Dann entspricht der früheren Einlage ein gewisser prozentualer Anteil am Gesamtvermögen im Zeitpunkt des Ausscheidens. Die Höhe dieses Anteils richtet sich nach dem Erfolg der werbenden Tätigkeit in der Vergangenheit. Die Wertsteigerung des Vermögens ist daher während der Dauer des Vermögenseinsatzes durchaus ungewiss, so dass der Gesellschafter ein unternehmerisches Risiko übernimmt. Dieses Risiko, das sich in der fehlenden Sicherheit für eine Wertsteigerung des eingesetzten Vermögens äussert, ist nur den Mitunternehmern

eigentümlich¹⁾. Damit kann dieses Risiko zum bestimmenden Merkmal für die Mitunternehmerschaft werden.

bb) Der Umfang der Vermögensbeteiligung

Die Vermögensbeteiligung umfasst die Beteiligung am Anlage- und am Umlaufvermögen einschliesslich der stillen Reserven und dem Geschäftswert²⁾.

Dabei hebt der Reichsfinanzhof³⁾ entscheidend auf die Beteiligung am Anlagevermögen ab, während die Beteiligung am Umlaufvermögen für die Begründung einer Mitunternehmerschaft nicht ausreichend sein soll. Diese Entscheidung, der bisher von der Rechtsprechung noch nicht widersprochen wurde, bedarf noch einer näheren Untersuchung. Wenn das Urteil des Reichsfinanzhofs richtig ist, so muss das aus der Anlagenbeteiligung resultierende Merkmal für das Vorliegen der Mitunternehmerschaft bei einer Beteiligung am Umlaufvermögen fehlen. Dieses Merkmal ist die Übernahme des Wertminderungsrisikos, das mit dem eingesetzten Vermögen verbunden ist. Dieses Risiko wird jedoch sowohl hinsichtlich des Anlagevermögens als auch hinsichtlich des Umlaufvermögens übernommen.

1) Vgl. auch Schacht, a.a.O., S. 10.

2) Vgl. Le Coutre, Artikel "Vermögen" im Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, Band IV, 3. Auflage, Stuttgart 1962, Spalte 5785 (5788).

3) Vgl. RFH-Urteil v. 17.7.1935, VI A 483/35, RStBl 1935, S. 1192.

Das Anlagevermögen unterscheidet sich vom Umlaufvermögen in erster Linie durch die Art der Nutzung. Während das Umlaufvermögen zum Verbrauch und (oder) zur Weiterveräußerung bestimmt ist, gehören zum Anlagevermögen solche Vermögensgüter, die dazu bestimmt sind, dem Geschäftsbetrieb der Gesellschaft dauernd zu dienen¹⁾. Das bedeutet, dass das Anlagevermögen an den einzelnen Umsatzakten laufend beteiligt ist und sich dabei nur nach und nach oder gar nicht abnutzt²⁾.

Aufgrund der längeren Nutzungsdauer des Anlagevermögens und der damit verbundenen längeren Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen ist es natürlich, dass das Anlagevermögen in viel stärkerem Masse dem Wertminderungsrisiko ausgesetzt ist als das sich wesentlich schneller umsetzende Umlaufvermögen.

Dieser graduelle Unterschied zwischen den beiden Vermögensarten rechtfertigt aber nicht die Annahme, dass mit dem Umlaufvermögen überhaupt kein Wertminderungsrisiko verbunden ist. Von der Gefahr einer Wertminderung durch den Eintritt eines schadenbewirkenden Ereignisses ist vielmehr das Umlaufvermögen - wenn auch in geringerem Umfang - ebenfalls bedroht.

1) Vgl. Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 3. Auflage, Stuttgart 1957, Tz 23 und Tz 54 zu § 131.

2) Vgl. Schäfer, Die Unternehmung, 3. Auflage, Köln und Opladen 1956 S. 137.

Es erscheint daher richtig, als Merkmal für die Übernahme eines Unternehmerrisikos nicht nur die Beteiligung am Anlagevermögen anzusehen, es sollte vielmehr umfassender auf die Beteiligung am Anlage- und Umlaufvermögen oder einfacher am Betriebsvermögen abgestellt werden.

In dem Urteil vom 17.7.1935¹⁾ hatte der Reichsfinanzhof auch die Frage zu entscheiden, ob für das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft die Beteiligung nur an den Anlagegütern eines Filialbetriebes ausreicht. Er hat diese Frage bejaht und dazu im einzelnen ausgeführt:

" Die Möglichkeit besteht, dass jemand, der als Angestellter einer Firma tätig ist, an einem Filialbetrieb dieser Firma als Mitunternehmer beteiligt ist. Das kommt nicht ganz selten vor, da es einmal im Interesse der Firma liegen kann, den Angestellten an dem Filialbetrieb zu interessieren. Gelegentlich wird auch der Angestellte die Anregung gegeben haben, einen Filialbetrieb zu erwerben oder zu eröffnen, während die Firma Bedenken hatte, allein den Betrieb zu übernehmen. Die Firma hat aber schliesslich, nachdem der Angestellte sich mit Kapital beteiligt und einen wesentlichen Teil des Risikos übernommen hat, den Erwerb oder die Eröffnung der Filiale gebilligt. Es ist unbedenklich, derartige wirtschaftlich begründete Gestaltungen auch rechtlich anzuerkennen. Rechtlich sind an dem Filialbetrieb sowohl der Angestellte als auch die Firma als Mitunternehmer beteiligt."

1) Vgl. RFH-Urteil v. 17.7.1935, VI A 483/35, RStBl 1935 S. 1192 besprochen von Becker in Stuw 1935 I Sp. 1222.

Der Reichsfinanzhof hat dann dieses Urteil nochmals in seiner Entscheidung vom 16.3.1938¹⁾ ausdrücklich bestätigt. Er hielt in beiden Fällen die Beteiligung an den Vermögenswerten, auch wenn diese auf eine Filiale beschränkt seien, für so bedeutsam, dass er demgegenüber die rechtliche und wirtschaftliche Einheit des Gesamtunternehmens zurücktreten liess.

cc) Abweichungen vom Grundsatz der Vermögensbeteiligung

(a) Beschränkungen der Vermögensbeteiligung

Der Grundsatz der Vertragsfreiheit bringt es mit sich, dass die Praxis eine Vielfältigkeit von vertraglichen Abmachungen bietet. So ist in vielen Gesellschaftsverträgen der Grundsatz der Vermögensbeteiligung nicht in vollem Umfang verwirklicht. Es fragt sich, welche Einschränkungen möglich sind, wenn trotzdem noch die zur Mitunternehmerschaft führende Übernahme des Unternehmerrisikos verwirklicht sein soll.

(aa) Beschränkung auf die Reserven seit Eintritt in die Firma

Zuweilen findet sich in Gesellschaftsverträgen die Vorschrift, dass ein neu eintretender Gesellschafter nur an den stillen Reserven beteiligt sein soll, die seit seinem Eintritt in das

1) Vgl. RFH-Urteil v. 16.3.1938, VI 167/38, RStBl 1938 S. 508.

Unternehmen entstanden sind. Dies ist z.B. dann denkbar, wenn ein Juniorpartner, der für eine Reihe von Jahren sich erst einarbeiten muss, an den in der Vergangenheit von der älteren Generation geschaffenen stillen Reserven nicht beteiligt sein soll. Mit dieser Frage hatte sich der Reichsfinanzhof bereits in seinem Urteil vom 19.12.1931¹⁾ zu befassen. Er hat entschieden, dass ein Mitunternehmer in eine OHG in der Weise eintreten könne, dass er an dem zur Zeit seines Eintritts vorhandenen Betriebsvermögen keine Rechte erwirbt. Dieser wohl richtigen Auffassung des Reichsfinanzhofs ist - soweit ersichtlich - später nicht mehr widersprochen worden. Sie wurde in neuerer Zeit auch vom Bundesfinanzhof²⁾ ausdrücklich bestätigt³⁾.

(bb) Ausschluss von der Beteiligung am Firmenwert

Eine weitere Frage ist, ob es für die Anerkennung der Mitunternehmerschaft erforderlich ist, dass die Gesellschafter unter allen Umständen auch am Firmenwert (Geschäftswert) beteiligt sind. Im Anschluss an ein Urteil des Finanzge-

-
- 1) Vgl. RFH-Urteil v. 19.12.1931, VI A 1017/31, Mrozek-StRK EStG 1925, § 29 R 24.
 - 2) Vgl. BFH-Urteil v. 13.2.1962, I 55/61 U, BStBl 1963 III S. 84.
 - 3) Auch das Schrifttum hat sich zu dieser Frage im wesentlichen positiv geäußert, wie beispielsweise die Ausführungen von Theis, DB 1952, S.237, a.a.O. und Böttcher-Krahmer in Hartmann-Böttcher, Grass a.a.O., Anm. 12 zu § 15 EStG zeigen.

richts München¹⁾ verlangt dies WEISENSEE²⁾. Er meint, es sei zu einer festen Rechtsauffassung im Steuerrecht geworden, dass bei der Auseinandersetzung "nicht nur die sogenannten versteckten stillen Reserven, sondern auch der Firmenwert, gleichgültig, ob er in der Bilanz aufgeführt ist oder nicht, berücksichtigt werden muss."

Gegen diese Auffassung ergeben sich jedoch erhebliche Einwendungen³⁾. So weist VOGT⁴⁾ zu Recht darauf hin, dass sich weder aus der Rechtsprechung noch aus der Literatur zwingend ergibt, dass die Beteiligung am Firmenwert zu einer "festen Rechtsauffassung im Steuerrecht" geworden sei. Warum solle gerade der Firmenwert zum unabdingbaren Merkmal gemacht werden, bei dem in

1) FG München, Urteil v. 21.5.1953, II 55/53, DStZ E 1953, S. 402.

2) Vgl. Weissensee, Firmenwert und Mitunternehmerschaft, DStZ E 1953, S. 402.

3) Vgl. dazu: Vogt, Beteiligung am Geschäftswert als Merkmal der Mitunternehmerschaft, Steuerrecht in Kurzform, 2 Einkommensteuer, 2 Bilanzsteuerrecht, 29 Personengesellschaften, Geschäftswert S. 21; Böttcher, Conrad, Zum Wirtschafts- und Steuerrecht der Familienunternehmen, StBJB 1953/54, S. 239(259); Littmann, EStG, a.a.O., Tz 68 - 70 zu § 15 EStG; Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 27c zu § 15 EStG; Welter, Die Mitunternehmerschaft im Steuerrecht, NWB Fach 3, S. 2215; Buchwald, BB 1959, S. 106, a.a.O.

4) a.a.O.

vielen Fällen überhaupt zweifelhaft sei, ob ein solcher vorhanden ist. Wenn daher in einem Gesellschaftsvertrag der leidige Streit über den Geschäftswert von vornherein ausgeschlossen wird, so sei das eine sehr vernünftige Bestimmung, die nicht dazu führen sollte, das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft zu verneinen.

BÜTTCHER¹⁾ sieht einen weiteren Sinn für eine Abrede über den Ausschluss einer Bewertung und Auszahlung des Firmenwerts in der Tatsache, dass eine solche Auszahlung die Fortführung des Geschäfts erheblich schwächen würde. Die Bewertung des Firmenwerts beziehe sich immer nur auf die Vergangenheit, während dieser durch Reklame usw. jeden Tag neu erworben werden müsse. Im übrigen beweiße die Praxis der Gesellschaftsverträge, dass tatsächlich in sehr vielen Fällen eine Vergütung für den Firmenwert im Falle des Ausscheidens ausgeschlossen wird.

Auch die weitere Rechtsprechung ist nicht dem Urteil des Finanzgerichts München gefolgt, wie die Urteile des Finanzgerichts Hamburg vom 5.5.1953²⁾ und des Bundesfinanzhofs vom 14.2.1956³⁾ beweisen. Der Bundesfinanzhof hält es in diesem Urteil für den "typischen Inhalt eines Gesellschaftsvertrages zwischen Gewerbetreibenden, wenn eine erhebliche

1) a.a.O.

2) Vgl. FG Hamburg, Urteil v. 5.5.1953, FG I 110-111/52, DStZ E 1954, S. 166.

3) Vgl. BFH-Urteil v. 14.2.1956, I 84/55 U, BStBl 1956 III S. 103.

Gewinn- und Verlustbeteiligung gegeben ist und eine Beteiligung an den stillen Reserven des Unternehmens - a u s s e r a m F i r m e n - w e r t ¹⁾ - vorliegt."

(cc) Beschränkung auf den Buchwert

Die Vermögensbeteiligung schliesst eine Beteiligung an den stillen Reserven ein. Während des Bestehens des Unternehmens werden diese Reserven immer wieder realisiert und kommen insoweit im laufenden Gewinn zum Ausdruck. Die Realisierung ist jedoch nicht vollständig, da sich stille Reserven immer wieder neu bilden. Eine restlose Realisierung der stillen Reserven tritt daher erst im Falle der Liquidation ein, da dann gemäss § 155 Abs. 1 HGB das nach Berichtigung der Schulden verbleibende Vermögen der Gesellschaft nach dem Verhältnis der Kapitalanteile unter die Gesellschafter aufzuteilen ist²⁾. Darauf hat der Gesellschafter einen klagbaren Anspruch. In diesem Fall werden die stillen Reserven realisiert und an die Gesellschafter ausgekehrt. Falls ein Gesellschafter darauf keinen Anspruch hat, ist er kein Mitunternehmer. Die Beteiligung an den stillen Reserven im Falle der Liquidation des Unternehmens ist somit zwingende Voraussetzung für die Annahme einer Mitunternehmerschaft. Das ist die in der

1) Hervorhebung durch den Verfasser.

2) Vgl. Baumbach-Duden, Handelsgesetzbuch, 15. Auflage, München und Berlin 1962, Anm. zu § 155 HGB.

Literatur herrschende Meinung¹⁾. Eine Ausnahme macht lediglich JURKAT²⁾, der es für möglich hält, dass bei einem Kommanditisten Mitunternehmerschaft auch bei fehlender Beteiligung an den stillen Reserven im Falle der Liquidation gegeben sein kann.

In der Rechtsprechung hat sich insbesondere das Finanzgericht Kassel³⁾ mit dieser Frage befasst und entschieden, dass bei Fehlen einer Beteiligung an den stillen Reserven im Falle der Liquidation der Gesellschaft keine Mitunternehmerschaft vorliegt. Damit stimmt Schrifttum und Rechtsprechung⁴⁾ in diesem Punkt im Grundsatz überein.

-
- 1) Vgl. z.B. Theis, DB 1952 S. 237, a.a.O. und DB 1954, S. 916, a.a.O.; Barth, DB 1961, Beilage Nr. 10 zu Heft 21, a.a.O.; Welter, a.a.O., S.9; Buller, Steuerliche Anerkennung von Familiengesellschaften, DB 1952, S. 541; Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 27c zu § 15 EStG; Blümich-Falk, a.a.O., Anm. 13 zu § 15 EStG; Littmann, EStG a.a.O., Tz 66 zu § 15 EStG; Oswald, StuW 1955 I Sp. 451, a.a.O.
 - 2) Jurkat, Kommanditist als Mitunternehmer, BB 1953, S. 313.
 - 3) Vgl. Hessisches Finanzgericht Kassel, Urteil v. 29.7.1953, I 517/52 rk, EFG 1954, S. 32.
 - 4) Vgl. auch FG Hamburg, Urteil v. 5.5.1953, I 110-111/52, DStZ E 1954 S. 166.

Allerdings ist die Rechtsprechung im Einzelfall doch von diesem Grundsatz abgewichen, und zwar in den Fällen, in denen die stillen Reserven von untergeordneter Bedeutung sind, wie dann, wenn sie im Verhältnis zu den erzielten Umsätzen und Gewinnen von geringem Wert sind¹⁾ oder dann, wenn andere Umstände, insbesondere die Leistung des Gesellschafters für die Gesellschaft, für die Mitunternehmerschaft sprechen²⁾.

Wesentlich mehr umstritten ist die Frage, ob die Mitunternehmerschaft auch dann zu verneinen ist, wenn im Falle eines Ausscheidens lediglich von einzelnen Gesellschaftern eine Abfindung ohne Beteiligung an den stillen Reserven; also ein Ausscheiden zu Buchwerten vereinbart ist.

Dabei ist von der handelsrechtlichen Regelung auszugehen, nach der auch dem ausscheidenden Gesellschafter der Auseinandersetzungsanspruch aus § 738 BGB in Verbindung mit § 105 Abs. 2 HGB (OHG) und § 161 Abs. 2 HGB (KG) zusteht. Nach diesen Vorschriften sind der Berechnung des Auseinandersetzungsanspruchs die "wahren Werte", d.h. also einschliesslich der stillen Reserven³⁾ zugrunde zu

-
- 1) Vgl. FG Hamburg, Urteil v. 24.7.1958, I 290-296/57 rk, DStZ E 1958, S. 492.
 - 2) Vgl. BFH-Urteil v. 12.1.1954, I 88/53 U, BStBl 1954 III S. 101 und FG Stuttgart, Urteil v. 23.7.1953, III 274/52 T - FG 33 -, RWP-Blattei, 14 SteuerR(D) Einkommensteuer II B 8.
 - 3) und gegebenenfalls des Firmenwerts.

legen. Die Beteiligung an den stillen Reserven kann jedoch im Falle des Ausscheidens ohne weiteres abbedungen werden¹⁾. Sie gilt also nur dann, wenn keine anderen Abreden getroffen werden. Solche abweichenden Regelungen sind in der Praxis jedoch inzwischen beinahe die Regel geworden. Die Gründe hierfür sind dieselben, die auch zum Ausschluss der Beteiligung am Firmenwert führen, nämlich Schwierigkeiten bei der Ermittlung der stillen Reserven und Gefahren für die ordnungsmässige Fortführung des Unternehmens.

Dieser handelsrechtlichen Möglichkeit zur Abweichung sollte auch das Steuerrecht folgen und eine Mitunternehmerschaft auch dann anerkennen, wenn als Berechnungsgrundlage für das Auseinandersetzungsguthaben im Falle des Ausscheidens die steuerlichen Buchwerte massgebend sein sollen. Die handelsrechtlichen Vereinbarungen erfolgen aus vernünftigen und zweckentsprechenden Gründen und das Steuerrecht hat keine Veranlassung, wegen dieser Vereinbarungen sonst durchaus ernst-

1) Vgl. Staub, Kommentar zum Handelsgesetzbuch 12. und 13. Auflage, Erster Band, Berlin und Leipzig 1926, Anm. 13 zu Anhang zu § 141 HGB und Schlegelberger-Gessler, a.a.O., Anm. 26 zu § 138 HGB.

haft gemeinte Mitunternehmerschaften abzulehnen¹⁾.

In diesem Zusammenhang ist lohnend, nach den wichtigsten Gründen für das Ausscheiden aus einer Gesellschaft zu fragen. Es sind dies der Tod des Gesellschafters, der Konkurs oder ein sonstiger wichtiger Grund in der Person des Gesellschafters, die Kündigung des Gesellschafters oder die Kündigung durch die anderen Gesellschafter. Anhand dieses Kataloges muss nun die Ansicht, dass das Ausscheiden zum Buchwert für die steuerliche Anerkennung der Mitunternehmerschaft unschädlich sein soll, überprüft werden. Dabei ergibt sich eine notwendige Einschränkung dahin, dass die handelsrechtlichen Beschränkungen nur dann unschädlich sein können, wenn trotzdem eine Gesellschafterstellung im wirtschaftlichen Sinne noch gewährleistet ist²⁾. Dies wird vor allen Dingen in den Fällen fraglich, in denen einem Gesellschafter ohne Vorliegen eines wichtigen Grundes gekündigt werden kann und er dann zu Buchwerten ausscheiden muss. Hier scheint die Grenze der Mitunternehmerschaft erreicht zu sein und es müssen andere gewichtige Gründe vorliegen, um unter diesen Umständen noch eine Mitunternehmerschaft zu bejahen.

-
- 1) Diese Ansicht wird im Schrifttum vor allem von Theis, DB 1952, S. 237, a.a.O. vertreten. Ihm folgen u.a. Barth, a.a.O., DB 1961, Beilage 10 zu Heft 21; Littmann, EStG, a.a.O., Tz 67 zu § 15 EStG; Blümich-Falk, a.a.O., Anm. 13 zu § 15 EStG; Oswald, a.a.O.; Buller, a.a.O.; Jurkat, a.a.O.; Welter, a.a.O.; Hermann-Heuer, a.a.O., Anm. 27c zu § 15 EStG; Buchwald, a.a.O.
 - 2) Vgl. auch Böttcher-Krahmer, Zur Frage der Beteiligung an den Anlagewerten bei Mitunternehmerschaft, RWP-Blattei, 14 Steuerrecht (D) Einkommensteuer II B 54 und Barth, a.a.O.

Dies gilt vor allem für die Fälle, in denen das Recht, einem anderen Gesellschafter zu kündigen, auf einen oder einige Gesellschafter beschränkt wird. In diesen Fällen finden sich auch im Schrifttum überwiegend Zweifel am Vorliegen einer Mitunternehmerschaft¹⁾. Dabei gehen THEIS²⁾ und ihm folgend LITTMANN³⁾ und BLÜMICH-FALK⁴⁾ noch weiter und verlangen, dass ein Ausscheiden zum Buchwert in jedem Fall für alle Gesellschafter gleichmässig vereinbart sein muss, also unabhängig vom Grund des Ausscheidens. Dieser strengen Auffassung folgen andere Autoren jedoch nicht⁵⁾.

So sucht BULLER⁶⁾ nach gewichtigen Gründen, die Ausnahmen vom Grundsatz der gleichmässigen Behandlung aller Gesellschafter beim Ausscheiden rechtfertigen. Er hält einen solchen gewichtigen Grund beispielsweise dann für gegeben, wenn ein Vater, der seine Kinder in den Betrieb durch Gründung einer Familiengesellschaft aufnimmt, eine Regelung des Inhalts trifft, dass im Falle der Kündigung eines seiner Kinder an dieses Kind nur das buchmässige Auseinandersetzungsguthaben auszuzahlen

1) Siehe die vorstehend genannten Autoren.

2) a.a.O., DB 1952, S. 237.

3) a.a.O., Tz 67 zu § 15 EStG.

4) a.a.O., Anm. 13 zu § 15 EStG.

5) Vgl. z.B. Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 27c zu § 15 EStG und Buller, a.a.O..

6) a.a.O.

ist. Die Vereinbarung würde meistens getroffen, um die Kinder, die vielfach noch nicht über die nötige Lebenserfahrung verfügen, an den Betrieb zu fesseln und ihnen den Betrieb zu erhalten, da sie ja in aller Regel als Erben in Frage kommen. In diesen Fällen müsse den Kindern die Möglichkeit genommen werden, nur für kurze Zeit beteiligt zu sein, um dann die Gesellschaft zu kündigen und die Auszahlung der stillen Reserven zu verlangen. Auf der anderen Seite müsste man billigerweise dem Vater das Recht einräumen, eine Kündigung auszusprechen mit der Massgabe, dass das buchmässige Auseinandersetzungsguthaben an die Kinder auszuzahlen ist, wenn er feststellt, dass eine Zusammenarbeit mit ihnen nicht möglich ist. Eine solche Regelung würde den Interessen des Betriebes entsprechen.

Man könnte bei diesem Sachverhalt eine Mitunternehmerschaft dann noch annehmen, wenn sichergestellt ist, dass der Sohn im übrigen, d.h. abgesehen von der Regelung des Ausscheidens, in vollem Umfang wie ein Mitunternehmer behandelt wird. Auch sollte die Regelung für das Ausscheiden nur für eine Übergangszeit gelten.

In der Rechtsprechung der Steuergerichte findet sich keine einheitliche Stellungnahme zu der Frage des Ausscheidens zum Buchwert. Der Reichsfinanzhof konnte sich nicht dazu entschliessen, ein Ausscheiden zu Buchwerten uneingeschränkt für unschädlich zu halten, und zwar auch dann nicht, wenn diese Regelung für

alle Gesellschafter gleichmässig galt. Er suchte vielmehr nach Möglichkeiten, doch noch eine Beteiligung an den stillen Reserven zu sehen und fand sie in seinem Urteil vom 8.2.1928¹⁾ in der noch acht Jahre weiterlaufenden Gewinnbeteiligung, durch die im Ergebnis ein teilweiser Ausgleich für den Verzicht auf die unmittelbare Auskehrung der stillen Reserven erreicht wurde.

Im Urteil vom 20.3.1930²⁾ war dem persönlich haftenden Gesellschafter einer zweigliedrigen Kommanditgesellschaft das Recht eingeräumt worden, im Falle der Kündigung das Geschäft mit Aktiven und Passiven zu übernehmen und den ausscheidenden Kommanditisten auf die Auszahlung seines Buchwertes zu beschränken. Der Reichsfinanzhof nahm Mitunternehmerschaft an, weil der Komplementär auf sein Recht verzichten konnte und dann beide Gesellschafter am Liquidationserlös teilnahmen. Mit dieser begrenzten Möglichkeit einer Beteiligung des Kommanditisten an den stillen Reserven begründete der Reichsfinanzhof das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft.

In neuerer Zeit haben sich zunächst die Finanzgerichte mit dieser Frage beschäftigt. Das Finanz-

1) Vgl. RFH-Urteil v. 8.2.1928, VI A 817/27, Stuw 1928 Spalte 309, Nr. 185.

2) Vgl. RFH-Urteil v. 20.3.1930, III A 386/29, RStBl 1930 S. 297.

gericht München¹⁾ hat dabei den engen Standpunkt vertreten, dass eine Mitunternehmerschaft nur dann gegeben sein könne, wenn in jedem Fall einer Lösung des Vertragsverhältnisses mit dem Unternehmen eine Beteiligung an den stillen Reserven gegeben sei.

Andere Finanzgerichte sind in ihrer Ansicht nicht so eng. So steht es nach Ansicht des Finanzgerichts Hamburg²⁾ der Annahme einer Mitunternehmerschaft nicht entgegen, wenn für alle Gesellschafter vereinbart ist, dass im Falle des Ausscheidens auf eine Auskehrung stiller Reserven, des Geschäftswertes usw. verzichtet und der Anspruch auf den buchmässigen Kapitalanteil beschränkt wird³⁾.

Das Hessische Finanzgericht Kassel⁴⁾ hat auch zu der Frage Stellung genommen, ob die Vereinbarung des Ausscheidens zum Buchwert für alle Gesellschafter gleichmässig gelten muss. Es hält dies nicht für zwingend erforderlich, bei Vorliegen beachtlicher betrieblicher Gründe könne vielmehr die für den Fall des Ausscheidens vorgesehene Ausschlussung von den stillen Reserven auch auf einzelne Gesellschafter beschränkt werden. Eine Ausnahme sei

-
- 1) Vgl. FG München, Urteil v. 21.5.1953, II 55/53, DStZ E 1953, S. 402.
 - 2) Vgl. FG Hamburg, Urteil v. 5.5.1953, I 110-111/52, DStZ E 1954, S. 171.
 - 3) Vgl. auch FG Münster, Urteil v. 31.3.1955, I c 42/54 rk, EFG 1955, S. 266.
 - 4) Vgl. Hessisches FG Kassel, Urteil v. 29.7.1953, I 517/52 rk, EFG 1954, S. 32.

nur dann zu machen, wenn dem zum Buchwert ausscheidenden Gesellschafter auch ohne wichtigen Grund gekündigt werden könne. Ein solcher Gesellschafter sei nicht Mitunternehmer im Sinne des Steuerrechts.

Auch der Bundesfinanzhof hat sich nunmehr in seinem Urteil vom 16.7.1964¹⁾ eindeutig dafür ausgesprochen, dass der Annahme der Mitunternehmerschaft der Umstand nicht entgegenstehe, "dass ein Gesellschafter zwar bei einer Liquidation der Gesellschaft, nicht aber für den Fall seines Ausscheidens aus dem Unternehmen an den stillen Reserven beteiligt wird. So wird nicht selten bei Familiengesellschaften vereinbart, dass ein Gesellschafter bei Ausscheiden durch Kündigung nur den Nennbetrag seines Kapitalkontos, nicht auch einen Anteil an den stillen Reserven ausgezahlt erhält."²⁾³⁾

Zusammenfassend lässt sich zur Beschränkung des Auseinandersetzungsguthabens von Gesellschaftern auf den Buchwert sagen, dass eine solche Beschränkung auch für den Fall der Liquidation der Annahme einer Mitunternehmerschaft entgegensteht. Beim Ausscheiden lediglich einzelner Gesellschafter aus einer Gesellschaft sollte das, was handels-

1) Vgl. BFH-Urteil v. 16.7.1964, IV 377/62 U, BStBl 1964 III S. 622.

2) Vgl. auch BFH-Urteil v. 17.11.1964, VI 319/63 U, BStBl 1965 III S. 260.

3) In den früheren Urteilen des BFH war diese Ansicht nicht so deutlich geworden. Vgl. dazu z.B. BFH v. 12.1.1954, I 88/53 U, BStBl 1954 III S. 101 und BFH v. 13.2.1962, I 55/61 U, BStBl III S. 84.

rechtlich als Abfindungsregelung erlaubt ist, ohne eine Gesellschafterstellung im wirtschaftlichen Sinne auszuschliessen, auch steuerlich zulässig sein¹⁾. Die Frage nach der Gesellschafterstellung im wirtschaftlichen Sinne wird vor allen Dingen dann zu stellen sein, wenn einem Gesellschafter ohne Vorliegen eines wichtigen Grundes gekündigt werden kann, und er dann zu Buchwerten auszuschcheiden hat, und zwar um so mehr, wenn diese Regelung nur für einen oder einige Gesellschafter gilt. Hier müssen dann schon andere bedeutsame Umstände vorliegen, wenn trotzdem noch eine Mitunternehmerschaft angenommen werden soll.

(b) Die Arbeitskraft als Gesellschaftereinlage

Es ist denkbar, dass eine natürliche Person an Stelle von Vermögenswerten ihre Arbeitskraft gesellschaftsvertraglich einbringt, sich also verpflichtet, gegen die Gewährung der ausbedungenen Gesellschaftsrechte die nach Art und Umfang festgelegten Dienstleistungen zu erbringen²⁾. Ein solches Einbringen der Arbeitskraft als Gesellschaftereinlage ist im Zivilrecht als zulässig anerkannt³⁾.

1) Vgl. Barth, a.a.O.

2) Vgl. Priese, Die Arbeitskraft als Gesellschaftereinlage, DB 1953, S. 452; ders., Die Arbeitskraft als Gesellschaftseinlage, Buchprüfung und Bilanz (BuB), Personengesellschaft, Einzelfragen 3.

3) Vgl. Palandt, a.a.O., Anm. 1d zu § 706 BGB; Baumbach-Duden, a.a.O., Anm. 4 A zu § 109 HGB.

Auch das Steuerrecht folgt in dieser Frage dem Zivilrecht mit gewissen Einschränkungen. So hat der Reichsfinanzhof in mehreren Entscheidungen¹⁾ zum Ausdruck gebracht, dass es weder bürgerlich-rechtlich noch steuerrechtlich begriffsnotwendig ist, dass ein Gesellschafter eine Vermögenseinlage leistet. Es genüge, dass er seine Arbeitskraft einbringe, vorausgesetzt, dass er volle Gesellschaftsrechte besitze und deshalb in der Lage sei, sich einen Vermögensanteil dadurch zu verschaffen, dass er einen Teil seines Gewinns nicht abhebt. Es würde sich dann um einen echten Vermögensanteil handeln, der durch die Wertschwankungen im Betriebsvermögen der Gesellschaft unmittelbar beeinflusst wird²⁾. Wesentlich ist aber immer, dass der die Arbeitskraft einbringende Gesellschafter tatsächlich die Stellung eines Mitunternehmers in gesellschaftsrechtlicher Hinsicht hat³⁾. Von Bedeutung ist nach Ansicht des Bundesfinanzhofs auch, ob die Tätigkeit für den Betrieb tragend ist⁴⁾. Das wird namentlich dann der Fall sein, wenn die Tätigkeit besondere Sachkunde und Erfahrung voraussetzt⁵⁾.

-
- 1) Vgl. z.B. RFH-Urteile v. 11.8.1937, VI A 481/37, RStBl 1937, S. 1113; v. 15.6.1938, VI 292/38, RStBl 1938, S. 779; v. 27.7.1938, VI 391/38, RStBl 1938, S. 908; v. 18.3.1942, VI 236/41, RStBl 1942, S. 618.
 - 2) Vgl. RFH-Urteil v. 18.3.1942, a.a.O. und das Urteil des FG Stuttgart v. 26.6.1953, II 125-126/52, BuB Lief. 101 v. 10.4.1954, Personengesellschaft, Rechtsprechung 1953.
 - 3) Vgl. Priese, DB 1953, S. 452, a.a.O.
 - 4) Vgl. BFH-Urteil v. 16.2.1960, I 146/59 U, BStBl 1960 III S. 156.
 - 5) Vgl. Welter, a.a.O.

Auch der Haftung des betreffenden Gesellschafters kann Bedeutung zukommen. Im Einzelfall ist genau zu untersuchen, aufgrund welcher vertraglicher Vereinbarungen die Arbeitskraft zur Verfügung gestellt wird, da eine echte Gesellschaftereinlage im Sinne des Steuerrechts nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 12.1.1953¹⁾ nur dann vorliegt, wenn die Einlage "zum Zwecke der Erfüllung der gesellschaftlichen Einlagepflicht, nicht etwa zur Erfüllung einer vom Gesellschaftsverhältnis unabhängigen Verpflichtung (z.B. eines besonderen Dienstvertrags) bewirkt wird."²⁾

1) Vgl. BFH-Urteil v. 12.1.1953, IV 365/52 U, BStBl 1953, S. 58.

2) Vgl. auch Böttcher, Conrad, StBJB 1953/54, S. 239 (258), a.a.O.

(c) Die Unterbeteiligung

Die Frage nach der Übernahme des Unternehmer-
risikos durch Vermögensbeteiligung stellt sich
auch beim unterbeteiligten Gesellschafter¹⁾.

-
- 1) Zur Unterbeteiligung liegt eine umfangreiche Lite-
ratur vor, so z.B.:

a) Zivilrechtliche Literatur:

Staudinger, Kommentar zum bürgerlichen Gesetzbuch,
11. Auflage, Band II, 4. Teil, Berlin 1958 (zitiert:
Staudinger-Geiler-Kessler), Vorbemerkung zu § 705
BGB; Herzfeld, Die Unterbeteiligung, Archiv f.d.
zivilist. Praxis, Bd. 137, S. 270 ff.; Janberg, Die
Unterbeteiligung im Gesellschaftsrecht, DB 1953,
S. 77; Zartmann, Die Unterbeteiligung im Gesell-
schaftsrecht, RWP-Blattei 4 WirtschR, (D) Unterneh-
mensformen 1/60; Otto, Moderne Erscheinungsformen
der stillen Beteiligung, DB 1948, S. 210.

b) Steuerrechtliche Literatur:

Bopp, Die Unterbeteiligung an gewerblichen Unter-
nehmen im Steuerrecht, Düsseldorf 1956; Thoma,
Die Unterbeteiligung und ihre steuerliche Behand-
lung, StBJB 1954/55, S. 215 ff.; Densow, Die Unter-
beteiligung im Steuerrecht, DB 1953, S. 218; Theis,
Die Unterbeteiligung im Steuerrecht, NWB Fach 18,
S. 175; Zartmann, Die Unterbeteiligung im Steuer-
recht, RWP 14 SteuerR D Unternehmensformen, II B
1/60; Henninger, Die Unterbeteiligung im Steuer-
recht, NStR v. A - Z, Unterbeteiligung, Darstel-
lung 1; Felix, Unterbeteiligung, FR 1960, S. 237;
Raub, Der Unterbeteiligte als Mitunternehmer der
Hauptgesellschaft (Personengesellschaft), FR 1960,
S. 541; Thier, Steuerrecht der Personengesellschaf-
ten, Berlin 1949, S. 171 ff.; Böttcher-Beinert,
Steuerfragen um die Aufnahme von Kindern ins Fami-
lienunternehmen (VII), DStR 1963, S. 606; Vangerow,
Erläuterungen zur Rechtsprechung, Stuw 1962 I Sp.
625 ff.; Düchting, Zur steuerlichen Beurteilung
von Unterbeteiligungen bei Familiengesellschaften,
BB 1965, S. 783; sowie die Kommentare zum Einkom-
mensteuerrecht.

Zivilrechtlich bedeutet eine Unterbeteiligung eine gesellschaftliche Beteiligung, die ein an einer Gesellschaft beteiligter Gesellschafter bezüglich seines Gesellschaftsanteils einem Dritten einräumt¹⁾²⁾. Dabei besteht zwischen dem Haupt- und Unterbeteiligten eine atypische Gesellschaft des bürgerlichen Rechts³⁾, atypisch deshalb, weil nach aussen keine gemeinsame Vertretung erfolgt, sondern die Geschäfte im Namen des Hauptbeteiligten abgeschlossen werden und nur im Innenverhältnis für Rechnung der Gesellschaft gehen. Die Unterbeteiligung ist daher eine Innengesellschaft⁴⁾ ohne dinglich gebundenes Gesamthandsvermögen. Der Unterbeteiligte hat gegen den Hauptbeteiligten nur schuldrechtliche Ansprüche⁵⁾.

Von der stillen Gesellschaft unterscheidet sich die Unterbeteiligung hauptsächlich dadurch, dass der Unterbeteiligte lediglich an dem Gesellschaftsanteil eines Hauptgesellschafters beteiligt ist, während der stille Gesellschafter unmittelbar mit der Hauptgesellschaft selbst in Rechtsbeziehungen tritt.

1) Vgl. Bopp, a.a.O., S. 11.

2) Die noch weitere Fassung, die als Unterbeteiligung die interne gesellschaftliche Beteiligung eines Dritten an den Rechten und Pflichten, die dem einräumenden Gesellschafter aus einem anderen Rechtsgeschäft erwachsen, auffasst (vgl. Bopp, a.a.O., S. 11), kann hier unberücksichtigt bleiben.

3) Vgl. Staudinger-Geiler-Kessler, a.a.O., Vorbem. 48 zu § 705 BGB.

4) Vgl. Janberg, a.a.O., Ziff. 2

5) Vgl. Staudinger-Geiler-Kessler, a.a.O.

Der Unterschied zum Treuhandverhältnis liegt darin, dass der Unterbeteiligte immer nur am Recht des Hauptbeteiligten teilnimmt, wobei der Hauptbeteiligte Inhaber des Gesellschaftsrechts bleibt. Beim Treuhandverhältnis dagegen tritt der Treuhänder, jedenfalls der Gesellschaft gegenüber, in vollem Umfang in die bisherige Gesellschafterstellung des Treugebers ein¹⁾.

Dieser Unterscheidung zwischen Unterbeteiligung und Treuhandverhältnis ist die steuerliche Rechtsprechung unter Berufung auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise lange Zeit nicht gefolgt²⁾. Der Hauptgesellschafter bei der Unterbeteiligung wurde steuerlich als Treuhänder, der Unterbeteiligte als Treugeber behandelt³⁾. Der Unterbeteiligte wurde damit steuerlich so gestellt, als ob er unmittelbar Beteiligter an der Hauptgesellschaft wäre, d.h. die ihm mittelbar zustehenden Erträge aus der Hauptgesellschaft wurden ihm als Treugeber unmittelbar zugerechnet⁴⁾.

Von dieser Betrachtungsweise ist nunmehr der Bundesfinanzhof in seinem Urteil vom 20.3.1962⁵⁾

1) Vgl. Janberg, a.a.O.

2) Vgl. z.B. RFH-Urteile v. 21.6.1933, VI A 588/30, RStBl 1933, S. 1014 (1015) und v. 15.1.1936, VI A 282/35, RStBl 1936, S. 554 (555); BFH-Urteil v. 30.10.1958, IV 333/55 U, BStBl 1959, III S. 249.

3) Vgl. Urteil v. 21.6.1933, a.a.O.

4) Vgl. § 11 StAnpG.

5) Vgl. BFH-Urteil v. 20.3.1962, I 39/61 U, BStBl 1962 III S. 337.

abgewichen. Entsprechend dem Grundsatz der Massgeblichkeit zivilrechtlicher Gestaltungen folgt der Bundesfinanzhof jetzt der zivilrechtlichen Betrachtungsweise und prüft im Regelfall bei Unterbeteiligungen das Vorliegen einer Mitunternehmenschaft oder einer stillen Beteiligung nur nach den Rechtsbeziehungen zwischen dem Untergesellschafter und dem Hauptgesellschafter. Der Unterbeteiligte hat damit mit der Hauptgesellschaft nichts zu tun. Er betreibt mit dem Hauptgesellschafter eine besondere Untergesellschaft zu gemeinsamer "Bewirtschaftung des Gesellschaftsanteils"¹⁾, bei der der "Hauptbeteiligte" nach aussen in eigenem Namen auftritt, im Innenverhältnis dagegen der Anteilsquote entsprechend für Rechnung des Unterbeteiligten handelt²⁾.

Die Frage nach der Übernahme des Unternehmerrisikos durch den Unterbeteiligten ist hier im Rahmen der Innengesellschaft zu prüfen. Hat dabei der Hauptgesellschafter dem Unterbeteiligten im Innenverhältnis eine Beteiligung an seinen Ansprüchen als Mitunternehmer in vollem Umfang zugestanden (sog. echte Unterbeteiligung³⁾), so ist der Unterbeteiligte im Innenverhältnis zum Hauptbeteiligten als Mitunternehmer anzusehen⁴⁾. Der

-
- 1) Vgl. Vangerow, Stuw 1962 I Sp. 625 (627), a.a.O., der wegen des bei ihm gegebenen Zusammenhangs von der "Bewirtschaftung des Kommanditanteils" spricht, ohne dass damit ein Unterschied zu der Formulierung oben im Text gemeint ist.
 - 2) Innengesellschaft auf der Grundlage der Verfügungsermächtigung im Sinne von § 185 BGB (vgl. BFH v. 20.3.1962, a.a.O.).
 - 3) Vgl. Densow, DB 1953, S. 218, a.a.O.
 - 4) Vgl. BFH-Urteil v. 20.3.1962, a.a.O.

Unterbeteiligte ist dann Mitunternehmer, ohne eine unmittelbare Vermögensbeteiligung an der Hauptgesellschaft zu haben. Das erscheint gerechtfertigt, da der Unterbeteiligte wirtschaftlich gesehen das Unternehmerrisiko des Hauptgesellschafters im Innenverhältnis voll übernommen hat.

Die Ansprüche des Unterbeteiligten gegenüber dem Hauptbeteiligten können aber auch so weit beschränkt werden, dass der Unterbeteiligte zum Hauptbeteiligten nur noch die Stellung eines stillen Gesellschafters hat (sog. unechte Unterbeteiligung¹⁾).

Entgegen seiner grundsätzlichen Auffassung glaubte der Bundesfinanzhof jedoch, gewisse Ausnahmen vom Grundsatz der Massgeblichkeit zivilrechtlicher Gestaltungen für den Fall machen zu müssen, dass die Stellung des Unterbeteiligten so stark ist, dass er bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Mitunternehmer der Hauptgesellschaft selbst zu behandeln ist³⁾. Der Hauptgesellschafter sei dann nur Treuhänder des Unterbeteiligten. Was als "starke Stellung" des Unterbeteiligten anzusehen ist, wird dann in den Urteilen des IV. und VI. Senats erkennbar⁴⁾. In diesen Urteilen zeigt sich die Tendenz, die Fälle

1) Vgl. Densow, DB 1953, S. 218, a.a.O.

2) Vgl. BFH-Urteil v. 20.3.1962, a.a.O.

3) Der BFH beruft sich dabei wieder auf das Urteil des RFH v. 21.6.1933, VI A 588/30, RStBl 1933, S. 1014.

4) Vgl. BFH-Urteil v. 20.8.1964, IV 12/64, DB 1964, S. 1796 und BFH-Urteil v. 17.11.1964, VI 319/63 U, BStBl 1965 III S. 260.

eines Durchgriffs des Unterbeteiligungsverhältnisses auf die Hauptgesellschaft ausdehnend anzuwenden¹⁾, so dass der Grundsatz der Massgeblichkeit bürgerlich-rechtlicher Gestaltungen in diesen Fällen nicht im notwendigen Masse zum Durchbruch kommt. Das Unternehmerrisiko wird hier an der Stellung zur Hauptgesellschaft gemessen und dabei die dazwischengeschobene Innengesellschaft ignoriert, was gegenüber dem Urteil vom 20.3.1962²⁾ als Rückschritt betrachtet werden muss.

(d) Niessbrauch

Die Vermögensbeteiligung als Erscheinungsform des Unternehmerrisikos wird bei der Bestellung eines Niessbrauchs wertlos. Das gilt jedoch nicht, wenn ein bürgerlich-rechtlich wirksamer Niessbrauch an der gesamten Beteiligung bestellt wird. In diesem Fall tritt der Niessbraucher für die Dauer des Niessbrauchs an Stelle des Gesellschafters in die Gesellschaft ein und hat für die Zeit des Niessbrauchs allein die Gesellschafterstellung³⁾. Steuerlich ist ein solcher Niessbraucher als Mitunternehmer⁴⁾ anzusehen, da er ja in vollem Umfang an die

1) Vgl. auch Düchting, a.a.O.

2) a.a.O.

3) Vgl. Staudinger, Kommentar zum bürgerlichen Gesetzbuch, Band III, 2. Teil, Berlin 1963 (zitiert: Staudinger-Spreng), Anm. 3b zu § 1069 BGB.

4) Vgl. v. Schilling, Das Niessbrauchsrecht an einer Beteiligung, DB 1954, S. 561; Dürschke, Niessbrauch an Gesellschaftsrechten einer Personengesellschaft, FR 1959, S. 249.

Stelle des Niessbrauchsbelasteten tritt und damit auch dessen Unternehmerrisiko übernimmt.

Eine solche Niessbrauchsbestellung ist jedoch die Ausnahme. Die Bestellung eines Niessbrauchs an einem Recht kann nach § 1069 Abs. 2 BGB nämlich nur dann erfolgen, wenn dieses Recht übertragbar ist. Das ist bei Anteilsrechten an Gesellschaften grundsätzlich nicht der Fall¹⁾. Es handelt sich dabei jedoch um nachgiebiges Recht²⁾. Daher ist eine Übertragung dann möglich, wenn der Gesellschaftsvertrag eine entsprechende Bestimmung enthält oder im Einzelfall die Zustimmung aller Gesellschafter erreicht wird.

Da diese Voraussetzungen in der Regel nicht gegeben sind, wird der Niessbrauch meist an denjenigen Ansprüchen bestellt, die ohne Zustimmung der anderen Gesellschafter übertragbar sind. Das ist der Gewinnanspruch und der Auseinandersetzungsanspruch. Wenn der Niessbraucher von der Rechtsprechung³⁾ auch in diesen Fällen als Mitunternehmer angesehen wird, so kann man sich dabei nicht auf eine unmittelbare Anlagenbeteiligung berufen, da diese ja die handelsrechtliche Gesellschaftereigenschaft voraussetzt. Die Anlagenbeteiligung ergibt sich jedoch hier dadurch, dass durch den Niessbrauch wirtschaftlich in bezug auf die bezogenen Einkünfte die gleichen Verhältnisse

-
- 1) §§ 717, 719 BGB, die nach § 105 Abs. 2 und 161 Abs. 2 HGB auch für die OHG und KG gelten.
- 2) Vgl. z.B. Staudinger-Geiler-Kessler, a.a.O., Anm. 3 zu § 17 BGB und Seite 67 Fussnote 3; Weipert, in RGR-Kommentar zum HGB, a.a.O., Anm. 19 zu § 130 HGB.
- 3) Vgl. z.B. RFH-Urteil v. 30.7.1929, VI A 1153/29, RStBl 1929, S. 568, Stuw 1929 Nr. 709 Sp. 1298.

geschaffen werden, wie wenn der Niessbrauchs-berechtigte selbst Gesellschafter wäre. Der Niessbrauchs-berechtigte überträgt seinen Anteil auf einen bis dahin aussenstehenden Dritten, der damit eine unmittelbare Beteiligung am Anlagevermögen erlangt. Die dem Dritten daraus erwachsenden wirtschaftlichen Vorteile werden aber, ohne dass dieser sie erhält, also unmittelbar, dem Niessbrauchsberechtigten zugeführt. Auf diese Weise wird dem Niessbrauchsbelasteten hinsichtlich seiner Beteiligung am Anlagevermögen wieder die Stellung gegeben, die er ursprünglich hatte, nämlich als er noch nicht Gesellschafter war. Die Anlagebeteiligung des Niessbrauchsbelasteten ist durch die Einräumung des Niessbrauchs wirtschaftlich sofort wieder neutralisiert worden. Nutzniesser der Anlagenbeteiligung ist der Niessbrauchs-berechtigte. Es erscheint daher gerechtfertigt, den Inhaber des Niessbrauchsrechts an einem Gesellschafts-anteil als Mitunternehmer zu besteuern, da dieser die Vorteile wirtschaftlicher Art und die Risiken, die mit einer Beteiligung an einer Gesellschaft verbunden sind, auf sich nimmt¹⁾²⁾.

Wenn nun vereinbart ist, dass dem Niessbraucher nur der Reingewinn zufließen soll, während der Niessbrauchsbelastete die Verluste zu tragen

1) Vgl. Schacht, a.a.O., S. 16.

2) Vgl. auch die BFH-Urteile v. 28.2.1961, I 25/61 U, BStBl 1961 III S. 252 und v. 11.4.1961, I 129/60 U, BStBl 1961 III S. 352.

hat und auch die Wertveränderungen des Vermögens allein diesen treffen, so fragt sich, wer in diesem Fall als Mitunternehmer anzusehen ist. Hier ist der Niessbrauchsberechtigte weder mittelbar noch unmittelbar am Vermögen beteiligt, er ist vielmehr auf eine reine Gewinnbeteiligung beschränkt. Trotzdem erscheint es richtig, den Niessbrauchsberechtigten als Mitunternehmer anzusehen, da ihm durch die Bestellung des Niessbrauchs ein eigenes dingliches Stammrecht zugewendet wird, aus dem er die Nutzungen als eigene (originäre) Einkünfte zieht¹⁾. Das bedeutet, dass sich die Art der Einkünfte des Niessbrauchers nach dieser Einkommensquelle bestimmt. Ist daher das dem Niessbrauch unterliegende Erwerbsgeschäft eine Mitunternehmerschaft, so ist der Niessbrauchsberechtigte Mitunternehmer²⁾. Die Verbindung mit dem Niessbrauch lässt also in diesem Fall die bloße Gewinnbeteiligung zum entscheidenden Merkmal für das Vorliegen der Mitunternehmerschaft werden.

Daneben kann auch der Niessbrauchsbelastete zum Mitunternehmer werden, wenn er die Verluste trägt

-
- 1) Vgl. RFH-Urteil v. 14.4.1943, VI 434/42, RStBl 1943, S. 516; BFH-Urteile v. 15.11.1957, VI 79/55 U, BStBl 1958 III S. 103; v. 5.7.1957, VI 74/55 U, BStBl 1957 III S. 393; v. 28.2.1961, I 25/61 U, BStBl 1961 III S. 252; v. 30.8.1963, VI 216/62 U, DB 1964, S. 246; Spahn, Die Quellentheorie beim Niessbrauch, FR 1961, S. 354; Becker, Zur Behandlung von Nutzniessung, Niessbrauch und Vorerbschaft, StuW 1938 I Sp. 293 ff.
- 2) Vgl. BFH-Urteile v. 11.2.1958, I 352/56 U, BStBl 1958 III S. 254 und v. 10.5.1963, IV 450/61, DB 1963, S. 1138.

und ihn die Wertveränderungen des Vermögens treffen¹⁾. Seine Mitunternehmerschaft ergibt sich unmittelbar aus der Vermögensbeteiligung.

Wenn sich jedoch der Anspruch auf den Reingewinn lediglich aus einer obligatorischen Verpflichtung ergibt, verliert der Nutzungsberechtigte die Mitunternehmereigenschaft. Hier hat, wie z.B. im Falle eines Reingewinnvermächtnisses, der Nutzungsrechte seine Einkünfte als wiederkehrende Bezüge gemäss § 22 Ziff. 1 EStG zu versteuern, während der Belastete die Zahlungen nach § 10 Abs. 1 Ziff. 1 (dauernde Lasten) absetzen kann²⁾.

(e) Mitunternehmerschaft bei Unterlassung der Übereignung der Einlage durch Einbringen der wesentlichen Betriebsgrundlage

Es ist denkbar, dass eine Mitunternehmerschaft auch ohne Übereignung von Vermögensgegenständen begründet wird. Dies kann dann der Fall sein, wenn die nicht übereigneten Vermögensteile die wesentliche Grundlage des Betriebes bilden³⁾.

In diesem Sinne hat sich der Reichs -

1) Vgl. RFH-Urteil v. 22.12.1937, VI 87/37, RstB1 1938 S. 77.

2) Vgl. Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 27h zu § 15 EStG.

3) Vgl. Schacht, a.a.O., S. 22 und Löhlein, Stuw 1939 Teil I Sp. 297 (313), a.a.O.

finanzhof in mehreren Entscheidungen geäußert. Im Urteil vom 14.4.1937¹⁾ beteiligte sich eine GmbH als stille Gesellschafterin an dem als OHG betriebenen Schiffahrtsunternehmen. Sie brachte das Recht zur Benutzung ihrer Schiffe und Landungsbrücken ein und wurde entsprechend dem Verhältnis dieser Schiffe zum gesamten Schiffspark der OHG mit 28% am Gewinn und Verlust der OHG beteiligt. Bei der Ermittlung des Betriebsergebnisses blieben Abschreibungen auf die eingebrachten Anlagewerte sowie evtl. Wertänderungen ausser Betracht.

Der Reichsfinanzhof hat als Hauptanlagewerte die Schiffe und Landungsbrücken angesehen. Diese Schiffe und Landungsbrücken blieben aber im Eigentum der GmbH. Sie trug die Gefahr und die Abschreibungen wurden zu ihren Lasten vorgenommen. Die Anlagenbeteiligung ergab sich hier aus der fehlenden Übereignung der Einlage auf die OHG, wodurch der typische stille Gesellschafter zu einem atypischen und damit Mitunternehmer wurde²⁾. Es war mit dem Wesen des stillen Gesellschafters unvereinbar, dass dieser seine Einlage nicht dem Inhaber übereignet.

1) Vgl. RFH-Urteil v. 14.4.1937, VI A 159/37, RStBl 1937, S. 683.

2) Vgl. auch RFH-Urteil v. 10.9.1930, VI A 178/30, RStBl 1931, S. 190.

Das Urteil vom 16.3.1938¹⁾ hatte folgenden Sachverhalt zu beurteilen. Die Herstellerin eines zu Heilzwecken dienenden Weines gründete mit dem Inhaber eines Handelsgeschäfts eine stille Gesellschaft zur Herstellung und zum Vertrieb dieses Weines. Die Einlage der stillen Gesellschafterin betrug ca. 88% des gesamten Geschäftsvermögens. Für die Dauer der stillen Gesellschaft überliess die stille Teilhaberin ihre geschützten Warenzeichen der Gesellschaft zur Benutzung, wobei sie die Weiterübertragung ausschloss. Nach Beendigung der stillen Gesellschaft fiel die Nutzung des Schutzrechts ersatzlos an die stille Gesellschafterin zurück.

Der Reichsfinanzhof betrachtete die Schutzrechte als die wesentliche Grundlage des Handelsgewerbes, da erst sie die Herstellung und den Vertrieb des Weines ermöglichten. Damit stand trotz der formalen Bestimmung über die Nichtbeteiligung der stillen Gesellschafterin am Anlagevermögen der wesentlichste Teil des Anlagevermögens ausschliesslich der stillen Gesellschafterin zu. Die Voraussetzung für das Vorliegen einer stillen Gesellschaft, nämlich die Übertragung des Eigentums an der Einlage des stillen Gesellschafters auf den Inhaber des Handelsgeschäfts sei nicht erfüllt. Da die stille Gesellschafterin im Falle der Auseinandersetzung nicht nur ihre bare Einlage, sondern auch das Nutzungsrecht an wesentlichen und betriebsnotwendigen

1) Vgl. RFH-Urteil v. 16.3.1938, VI 151/38, RStBl 1938 III S. 644.

Anlagegegenständen samt den inzwischen eingetretenen Wertänderungen zurückerhalte, sei sie an den Anlagewerten der Gesellschaft und an dem Firmenwert, der sich zu einem erheblichen Teil aus dem Besitz der Schutzrechte ergebe, wesentlich beteiligt und daher als Mitunternehmerin anzusehen.

dd) Die Brauchbarkeit der Vermögensbeteiligung als Merkmal der Mitunternehmerschaft

Nachdem das Wesen, der Umfang und die wichtigsten Beschränkungen der Vermögensbeteiligung untersucht wurden, kann jetzt die Frage beantwortet werden, welche Bedeutung der Vermögensbeteiligung für die Bestimmung der Mitunternehmerschaft zukommt. Wenn man von dem grundsätzlichen Gedanken des § 15 EStG ausgeht, dass bei der Ermittlung der gewerblichen Einkünfte auch die Wertschwankungen des Betriebsvermögens in die Besteuerung mit einzubeziehen sind¹⁾, wird klar, dass der Vermögensbeteiligung als Merkmal für die Übernahme des Unternehmerrisikos und damit der Mitunternehmerschaft entscheidende Bedeutung zukommt. Nur in der Übernahme des Risikos, welches sich aus der Vermögensbeteiligung ergibt, zeigt sich ein steuerlich bedeutsamer Unterschied zwischen der Mitunternehmerschaft und anderen gesellschaftsrechtlichen Vereinigungen, wie beispielsweise der typischen stillen Gesellschaft. Dabei ist es gleichgültig, da für die Zielsetzung von § 15 EStG ohne Bedeutung, ob das übernommene Risiko die Folge einer dinglichen oder nur einer obligatorischen Beteiligung am Vermögen ist.

1) Vgl. oben S. 25.

Das Risiko des Mitunternehmers geht gegenüber dem stillen Gesellschafter nur insofern weiter, als Quelle seines Risikos nicht nur der Betrieb des Handelsgewerbes ist, sondern auch der Umstand, dass jeder im Wirtschaftsleben eingesetzte Gegenstand zu verschiedener Zeit verschiedener Wertschätzung unterliegt¹⁾. Die Übernahme des aus der Vermögensbeteiligung fließenden Risikos ist daher nur dem Unternehmer oder Mitunternehmer eigentümlich.

Bei der Vielzahl der Beschränkungen und Ausnahmen, welche die Vermögensbeteiligung im Rahmen der denkbaren Erscheinungsformen von Mitunternehmerschaften erfährt, kann aber die Aussagekraft der Vermögensbeteiligung für das Vorliegen der Mitunternehmerschaft im Einzelfall entscheidend geschwächt werden. Das kann, wie das Beispiel des Niessbrauchs²⁾ zeigt, so weit gehen, dass die Vermögensbeteiligung als Merkmal für die Übernahme des Unternehmerrisikos und damit der Mitunternehmerschaft unbrauchbar wird.

Durch diese Ausnahmefälle verliert die Vermögensbeteiligung zwar die Stellung eines unabdingbaren Tatbestandsmerkmals, sie bleibt jedoch ein Merkmal, das in aller Regel die entscheidende Bedeutung hat, wenn gleich es in Ausnahmefällen zurücktreten kann, um andere Merkmale wirksam werden zu lassen.

1) Vgl. Feilhauer, a.a.O.

2) Im Fall der Zuwendung des Reingewinns.

Als solche Merkmale kommen die Verlustbeteiligung und die Übernahme einer Haftung in Frage. Diese beiden Merkmale bedürfen nunmehr näherer Untersuchung.

b) Die Verlustbeteiligung

Als zweites Merkmal für die Übernahme des Unternehmensrisikos ist die Beteiligung am laufenden Gewinn und-worauf es hier ankommt - am laufenden Verlust anzusehen. Das eingesetzte Vermögen ist dabei der Gefahr ausgesetzt, keinen Ertrag abzuwerfen und gegebenenfalls durch laufende Betriebsverluste aufgezehrt zu werden. Die Beteiligung am laufenden Verlust ist für das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft charakteristisch, jedoch kein unabdingbares Tatbestandsmerkmal. So kann in Ausnahmefällen eine Mitunternehmerschaft auch bestehen, wenn eine Beteiligung am laufenden Gewinn und Verlust fehlt und beispielsweise nur eine feste Vergütung vereinbart ist¹⁾. In diesen Fällen ist allerdings unbedingt eine Beteiligung an den Vermögenswerten und den stillen Reserven der Gesellschaft notwendig²⁾. So war im Fall des Urteils vom 27.2.1935³⁾ der Berufungsführerin eine feste Kapi-

1) Vgl. BFH-Urteil v. 13.6.1952, III 269/51 U, BStBl 1952 III S. 215.

2) Vgl. RFH-Urteil v. 1.5.1929, VI A 325/29, Stuw 1929 Nr. 707 (Sp. 1295).

3) Vgl. RFH-Urteil v. 27.2.1935, VI A 1364/33, Stuw 1935 Nr. 271 (Sp. 654).

talverzinsung und eine Rente zugesichert worden. Trotzdem nahm der Reichsfinanzhof noch Mitunternehmerschaft an, da daneben noch eine Beteiligung an den Vermögenswerten bestand. Als bei sonst im wesentlichen gleichem Sachverhalt eine Vermögensbeteiligung fehlte, lehnte der Reichsfinanzhof eine Mitunternehmerschaft ab¹⁾.

Damit kann gesagt werden, dass eine Mitunternehmerschaft trotz fehlender Verlustbeteiligung dann noch vorliegt, wenn zumindest noch eine Beteiligung an den Vermögenswerten gegeben ist. Fehlt diese Vermögensbeteiligung ebenfalls, so kann keine Mitunternehmerschaft mehr angenommen werden²⁾. Ausserdem kann eine fehlende Verlustbeteiligung auch dann nicht durch die Beteiligung an den Vermögenswerten einschliesslich der stillen Reserven kompensiert werden, wenn diese stillen Reserven im Betriebsvermögen keine Rolle spielen. In diesem Fall ist die Mitunternehmerschaft zu verneinen, wenn ein Gesellschafter vom Gewinn und Verlust unabhängige, ihm in jedem Fall verbleibende feste Bezüge hat³⁾.

1) Vgl. RFH-Urteil v. 5.8.1936, VI A 572/36, Stuw 1936 Nr. 420 (Sp. 1053).

2) Vgl. Theis, DB 1954 S. 916, a.a.O.; BFH-Urteile v. 5.8.1965, IV 1938/65 U, BStBl 1965 III S. 560; v. 26.6.1964, VI 302/62 U, BStBl 1964 III S. 501; v. 8.2.1966, VI 204/64, BStBl 1966 III S. 246.

3) Vgl. BFH-Urteil v. 26.6.1962, I 215/60, HFR 1962 S. 266 Nr. 250.

Wenn jegliche Gewinnbeteiligung fehlt, wenn also auch keine feste Vergütung mehr bezahlt wird, ist eine Mitunternehmerschaft kaum mehr denkbar. Es könnte sich allenfalls noch um Fälle handeln, in denen ein Gesellschafter seinen Gewinnanteil einem Dritten zufließen lässt. Eine solche Vereinbarung beweist dann aber gerade das Vorliegen einer Gewinnbeteiligung. Denn ohne Vorliegen eines Gewinnanspruchs könnte der Gesellschafter den Gewinn nicht einer anderen Person zuwenden. Der Verzicht auf den Gewinn ist hier Gewinnverwendung, nicht Ausschluss von der Gewinnbeteiligung überhaupt. Die Gewinnverwendung fällt in die private Sphäre, nicht mehr in die betriebliche. Die Gewinne sind damit steuerlich dem Zuwendenden zuzurechnen¹⁾.

Die Verlustbeteiligung ist in aller Regel ein Merkmal für die Übernahme des Unternehmerrisikos und damit der Mitunternehmerschaft. Da die Verlustbeteiligung aber auch für den stillen Gesellschafter charakteristisch ist, kann sie kein entscheidendes Merkmal für die Abgrenzung gegenüber dieser Gesellschaftsform und damit für die Abgrenzung zwischen der Übernahme eines Unternehmer- und eines Gläubigerrisikos bilden.

1) Vgl. Glöggler, Mitunternehmerschaft ohne Gewinnbeteiligung, RWP-Blattei, 14 SteuerR (D) Einkommensteuer II B 54c.

Als ergänzendes Merkmal kann die Verlustbeteiligung jedoch dann bedeutsam werden, wenn der Beteiligung an den Vermögenswerten und den stillen Reserven tatsächlich keine Bedeutung zukommt, weil z.B. keine Vermögenswerte vorhanden sind¹⁾ oder sich evtl. bildende stille Reserven laufend wieder realisiert werden. Allerdings muss immer noch hinzukommen, dass auch bürgerlich-rechtlich ein Gesellschaftsverhältnis vorliegt, welches in der Regel zur Mitunternehmerschaft führt, denn das Vorliegen eines Gesellschaftsverhältnisses wurde bereits weiter oben als ein unabdingbares Merkmal der Mitunternehmerschaft hervorgehoben.

Insbesondere sollten Rechtsverhältnisse, die bürgerlich-rechtlich keine Gesellschaftsverhältnisse sind, z.B. ein Anstellungsverhältnis, nicht allein wegen einer besonders hohen Gewinnbeteiligung als Mitunternehmerschaft betrachtet werden. Insofern ist das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 18.10.1961²⁾ abzulehnen, wo dieser die Geschäftsführer einer GmbH als Mitunternehmer des Betriebes der GmbH angesehen hat. Der Bundesfinanzhof hat dabei die am Verlust und an den

1) Vgl. BFH-Urteil v. 26.6.1962, I 215/60, HFR 1962 S. 266 Nr. 250; FG Hamburg, Urteil v. 24.7.1958 rk, I 290-296/57, DStZ 1958, S. 492.

2) Vgl. BFH-Urteil v. 18.10.1961, I 115/60, HFR 1962 S. 4 Nr. 5 mit einer Anmerkung von Theis in StRK Anm. EStG § 15 R 286.

Vermögenswerten nicht beteiligten Geschäftsführer deshalb als Mitunternehmer behandelt, weil er in der Höhe der Gewinnbeteiligung auch eine Abgeltung für die stillen Reserven und für den Geschäftswert sah. Die ungewöhnliche Höhe der Gewinnbeteiligung, verbunden mit der Tatsache, dass daneben kein laufendes Gehalt bezahlt wurde und die Gewinne auch nicht sofort ausgezahlt wurden, liess den Bundesfinanzhof zu der Auffassung kommen, dass eine Mitunternehmerschaft vorliege.

Wenn der zu entscheidende Fall auch ungewöhnlich war, so bestand doch keine zwingende Notwendigkeit, das Rechtsverhältnis, welches bürgerlich-rechtlich einwandfrei ein Arbeitsverhältnis war, aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise in eine Mitunternehmerschaft umzudeuten, zumal der Bundesfinanzhof in anderem Zusammenhang selbst ausgeführt hat, dass auch eine hohe Gewinnbeteiligung nicht notwendig zur Mitunternehmerschaft führen müsse¹⁾.

c) Die Übernahme der Haftung

Neben die Vermögensbeteiligung und die Verlustbeteiligung tritt als drittes Merkmal für die Übernahme des Unternehmerrisikos die Übernahme einer Haftung. Diese Haftung ergibt sich aus § 427 BGB, wonach die Gesellschafter für die Gesellschaftsschulden gesamtschuldnerisch haften. Sie

1) Vgl. BFH-Urteil v. 3.7.1964, VI 355/62 U, BStBl 1964 III S. 511.

kann unbeschränkt sein wie beim Komplementär (§ 128 HGB¹⁾) oder beschränkt auf die Höhe der Einlage wie beim Kommanditisten (§ 171 HGB²⁾). Während aber die beschränkte Haftung des Kommanditisten diesen wirtschaftlich dem stillen Gesellschafter annähert und damit als Merkmal für die Bestimmung der Mitunternehmerschaft bedeutungslos wird, geht die Haftung des persönlich haftenden Gesellschafters doch erheblich weiter. Die Haftung gegenüber den Gläubigern ist unmittelbar, primär ohne Einrede der Vorausklage und unbeschränkt mit dem ganzen Vermögen³⁾. Das bedeutet, dass das Vermögen des Komplementärs in vollem Umfang dem Zugriff der Gläubiger ausgesetzt ist und er deshalb damit rechnen muss, jederzeit sein ganzes Vermögen zu verlieren. So tritt hier neben das aus der Vermögensbeteiligung fließende Risiko ein Haftungsrisiko, das in der Verpflichtung des Komplementärs, für alle Schulden der Gesellschaft mit seinem Vermögen eintreten zu müssen, verkörpert wird. Ist der Komplementär gleichzeitig an den Vermögenswerten beteiligt, so kommt dem Haftungsrisiko als Unterscheidungsmerkmal keine entscheidende Bedeutung zu. Das kann sich jedoch ändern, wenn der unbeschränkt haftende Komplen-

1) Vgl. Baumbach-Duden, a.a.O., Anm. zu § 128 HGB und Hueck, Gesellschaftsrecht, a.a.O., S. 75.

2) Vgl. Baumbach-Duden, a.a.O., Anm. zu § 171 HGB und Hueck, a.a.O., S. 93.

3) Vgl. Hueck, a.a.O., S. 75.

tär von der Beteiligung an den Vermögenswerten ausgeschlossen ist. Ein solcher Sachverhalt lag dem Urteil des Reichsfinanzhofs vom 21.12.1932¹⁾ zugrunde, in dem sich dieser für die Mitunternehmerschaft des persönlich haftenden Gesellschafters trotz Fehlens einer Anlagenbeteiligung ausgesprochen hat.

Auch der Bundesfinanzhof sieht in der Übernahme der unbeschränkten Haftung ein Merkmal für das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft. So stellt er in seinem Urteil vom 22.11.1955²⁾ fest, dass der Frage der Haftung nach aussen im Rahmen des Gesamtbildes im einzelnen Fall überwiegende Bedeutung zukommen könne. Noch offensichtlicher wird dies dann im Urteil vom 11.12.1962³⁾, wo der Bundesfinanzhof das Unternehmerrisiko u.a. durch die gesamtschuldnerische Haftung für alle Verbindlichkeiten verdeutlicht sieht. Der VI. Senat schränkt diese Auffassung wohl zu Unrecht wieder ein, wenn er in seinem Urteil vom 26.6.1964⁴⁾ eine Mitunternehmerschaft trotz Vorliegen der unbeschränkten Haftung ablehnt. Der Sachverhalt war allerdings so, dass sowohl die Vermögensbeteiligung als auch die Beteiligung am Verlust abbedungen

1) Vgl. RFH-Urteil v. 21.12.1932, VI A 1240/31, StuW 1933 Nr. 280, Sp. 581.

2) Vgl. BFH-Urteil v. 22.11.1955, I 139/54 S, BStBl 1956 III S. 4.

3) Vgl. BFH-Urteil v. 11.12.1962, I 27/62, HFR 1963 S. 140 Nr. 139.

4) Vgl. BFH-Urteil v. 26.6.1964, VI 302/62 U, BStBl 1964 III S. 501.

waren. Trotzdem sollte hier der mit der unbeschränkten Haftung verbundenen handelsrechtlichen Komplementärstellung das entscheidende Gewicht beigemessen und eine Mitunternehmerschaft angenommen werden. Zu diesem Ergebnis war auch das Finanzgericht in der Vorentscheidung gekommen.

In der Literatur spricht sich besonders LITTMANN für die Haftung als Merkmal für die Mitunternehmerschaft aus¹⁾. Er hält die Haftung sogar für das entscheidende Merkmal, wenn er schreibt¹⁾: "Was die echte Personengesellschaft vor allem kennzeichnet, ist die solidarische Haftung der Gesellschafter mit ihrem gesamten Vermögen und für die volle Schuld bei Verbindlichkeiten der Gesellschaft."

Als Ergebnis kann festgehalten werden, dass der unbeschränkt persönlich haftende Gesellschafter (Komplementär) auch dann Mitunternehmer bleibt, wenn er von der Vermögensbeteiligung ausgeschlossen wird. Die fehlende Übernahme des aus der Vermögensbeteiligung fließenden Risikos wird in diesem Fall ausgeglichen durch die Übernahme eines uneingeschränkten Haftungsrisikos. Dagegen bewirkt die Haftungsbeschränkung des Kommanditisten auf die Einlage, dass bei ihm der Vermögensbeteiligung wieder die entscheidende Bedeutung als Merkmal für das Vorliegen der Mitunternehmerschaft zukommt²⁾.

1) Vgl. Littmann, a.a.O., Tz 70 zu § 15 EStG.

2) Vgl. dazu auch Schacht, a.a.O., S. 47.

Die unbeschränkte Haftung als Merkmal für die Mitunternehmerschaft wird dann unbrauchbar, wenn die nach aussen unabdingbare Haftung des Komplementärs im Innenverhältnis durch Gewährleistung der übrigen Gesellschafter beseitigt wird. Das Haftungsrisiko des Komplementärs wird dadurch im Innenverhältnis, auf das es im Steuerrecht in erster Linie ankommt, wieder neutralisiert. Der Reichsfinanzhof hat in diesen Fällen wohl zu Recht das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft verneint¹⁾.

Allerdings darf nicht verkannt werden, dass die Beseitigung der Haftungsfolgen im Innenverhältnis nicht in jedem Fall die Gewähr dafür bietet, dass der Komplementär nicht doch einmal endgültig zur Haftung herangezogen wird. Dies könnte dann der Fall sein, wenn die übrigen Gesellschafter das Risiko nicht mehr abnehmen können, wenn es also nicht nur der Gesellschaft, sondern auch den Gesellschaftern, die das Risiko allein übernommen haben, schlecht geht. Es dürfte aber doch zu weit führen, wenn man - wie BÖTTCHER²⁾ das will - nur wegen dieser geringen Möglichkeit einer Inanspruchnahme die im Innenverhältnis von der Haftung befreiten Komplementäre allein wegen ihrer unbeschränkten Haftung nach aussen als Mitunternehmer ansehen würde.

1) Vgl. RFH-Urteil v. 15.1.1931, VI A 611/30, RFHE Bd. 27, S. 332 und RFH-Urteil v. 18.3.1942, VI 236/41, RStBl 1942 S. 618.

2) Vgl. Böttcher in einer Anmerkung zu einem Aufsatz von Glöggler in RWP-Blattei, 14 SteuerR (D) Einkommensteuer II B 54a.

4. Die Beteiligung an der Geschäftsführung als Merkmal

Die vorhergegangenen Ausführungen haben gezeigt, dass die bisher untersuchten Merkmale für die Übernahme des Unternehmerrisikos mannigfache Einschränkungen erfahren, ja sogar teilweise ganz wegfallen können. Zuweilen können sie auch vom Sachverhalt her keine grosse Bedeutung haben (z.B. Vermögensbeteiligung beim Handel). Aus diesem Grunde wird ohne weiteres der Gedanke verständlich, noch nach weiteren Merkmalen für das Vorliegen der Mitunternehmerschaft zu suchen.

Wenn man überlegt, dass der neuere betriebswirtschaftliche Unternehmerbegriff meist die Leitungsbefugnis und das Eigentum am Unternehmen als Merkmale des Unternehmers ansieht¹⁾, so liegt der Gedanke nahe, in der Geschäftsführungsbefugnis ein solches weiteres Merkmal zu sehen. Das gilt um so mehr, als die Stellung des persönlich haftenden Gesellschafters es in der Regel mit sich bringt, dass zur persönlichen Haftung noch die Geschäftsführungsbefugnis und das Recht zur Vertretung der Gesellschaft hinzukommen.

1) Vgl. Gutenberg, Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Erster Band, Die Produktion, 2. Auflage, Berlin-Göttingen-Heidelberg 1955, S. 351 ff. und Bialinski, Die Bestimmung des Unternehmerbegriffs im Einkommensteuerrecht, Kölner Dissertation 1954, S. 16.

Es ist daher nicht verwunderlich, dass auch die Rechtsprechung diesen Gedanken aufgegriffen hat, wenn auch in einer etwas abgewandelten Form. So hat der Reichsfinanzhof in mehreren Entscheidungen dem "überragenden Einfluss auf die Geschäftsführung"¹⁾ oder der Tatsache, dass jemand "die Seele des Betriebes"²⁾ ist, erhebliche Bedeutung zugemessen. Allerdings hat der Reichsfinanzhof diesen Einfluss auf das Unternehmen nicht isoliert als Merkmal der Mitunternehmerschaft angesehen, sondern nur als weitere Komponente, zu der noch der vorher erfolgte Austritt aus der Gesellschaft zu Buchwerten und eine seiner Ansicht nach unberechtigt hohe weitere Gewinnbeteiligung als stiller Gesellschafter kommen musste³⁾.

Auch dann, wenn zum beherrschenden Einfluss auf ein Unternehmen die Möglichkeit einer zukünftigen Vermögensbeteiligung mit der Beteiligung an allen bis dahin angesammelten stillen Reserven kam, nahm der Reichsfinanzhof Mitunternehmerschaft⁴⁾ an. Das galt nach Ansicht des Reichsfinanzhofs⁵⁾ vor allen Dingen

1) Vgl. RFH-Urteil v. 27.2.1935, VI A 1364/33, Stuw 1935 Nr. 271 Sp. 654.

2) Vgl. RFH-Urteil v. 9.3.1938, VI 81/38, RStBl 1938, S. 643.

3) Vgl. Schacht, a.a.O., S. 29.

4) Vgl. RFH-Urteil v. 4.5.1938, VI 213/38, RStBl 1938, S. 647.

5) Vgl. RFH-Urteil v. 27.7.1938, VI 391/38, RStBl 1938, S. 908.

dann, "wenn Söhne, die im Geschäft des alternden Vaters die Hauptarbeit oder einen wesentlichen Teil der Arbeit erledigen, tatsächlich unverhältnismässig viel mehr aus dem Geschäft herausziehen, als ein Angestellter bekommen würde." Hier seien die Söhne bereits jetzt als Mitunternehmer anzusehen, da damit zu rechnen ist, dass das Geschäft später auf sie übergehe.

Auch der Bundesfinanzhof¹⁾ hat neuerdings in der "gewichtigen Stellung im Unternehmen" und in den "verantwortlichen Funktionen" der Söhne sowie in der Tatsache, dass sie als voraussichtliche Nachfolger der Väter im Betrieb anzusehen sind, Indizien für das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft gesehen. Die Väter hatten in diesem Fall den Kindern Untereteiligungen mit der Stellung von stillen Gesellschaftern eingeräumt. Wegen der Stellung der Söhne im Unternehmen und im Hinblick auf ihre spätere Nachfolge hat der Bundesfinanzhof ein "natürliches Mitspracherecht" der Söhne in der Firma angenommen, das die Übernahme eines Unternehmerrisikos schon zum jetzigen Zeitpunkt zur Folge habe. Welcher Art dieses Unternehmerrisiko ist, hat der Bundesfinanzhof jedoch nicht weiter ausgeführt.

Da die Kinder nicht zu Geschäftsführern im handelsrechtlichen Sinne bestellt worden waren, wollen der Bundesfinanzhof und früher schon der Reichsfinanzhof²⁾ nicht die handelsrechtliche Geschäftsführerbefugnis

1) Vgl. BFH-Urteil v. 17.11.1964, VI 319/63 U, BStBl 1965 III S. 260.

2) Siehe die vorgenannten Urteile.

als entscheidend ansehen, sondern den tatsächlichen Einfluss auf ein Unternehmen.

Wenn man die Bedeutung des Einflusses auf ein Unternehmen für die Bestimmung des Mitunternehmerbegriffes untersuchen will, so muss man zu der Überlegung zurückkehren, dass Mitunternehmerschaft die Übernahme eines speziellen Unternehmerrisikos voraussetzt. Dieses Unternehmerrisiko ergibt sich als wirtschaftliche Folge der vermögensrechtlichen Elemente eines Gesellschaftsverhältnisses. Nur der vermögensrechtlichen Stellung eines Gesellschafters kommt entsprechend der Zielsetzung von § 15 EStG Bedeutung zu, da die steuerliche Leistungsfähigkeit aus den Veränderungen des Betriebsvermögens abgeleitet wird.

Dabei kommt es für das Steuerrecht darauf an, wie gross die Veränderung des Betriebsvermögens ist und nicht darauf, durch die Beeinflussung welcher Personen die Höhe dieses Betriebsvermögens verändert wird. Nicht die persönliche, sondern die vermögensrechtliche Stellung ist für das Steuerrecht entscheidend. Zwar werden die entscheidenden Impulse für das Tätigwerden des Unternehmens und damit für die Veränderung des Betriebsvermögens in aller Regel von den Anteilseignern ausgehen, zwingend notwendig ist dies jedoch nicht. Der Einfluss auf ein Unternehmen ist daher nichts nur dem Unternehmer eigentümliches. Vielmehr können die entscheidenden Einflüsse auch von leitenden Angestellten oder von sonstigen Dritten ausgehen, wie z.B. von Banken oder von grossen Gläubigern. Niemand wird daran denken, beispielsweise eine Bank als Mitunternehmer des beeinflussten oder beherrschten Unternehmens zu betrachten.

Andererseits ist der Kommanditist Mitunternehmer, obwohl seine Einflussrechte nach dem Gesetz sehr gering ausgebildet sind¹⁾.

Aus diesen Überlegungen muss gefolgert werden, dass der Einfluss auf ein Unternehmen, und sei er noch so gross, nicht geeignet ist, als Merkmal für die Übernahme eines Unternehmerrisikos und damit für das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft zu dienen. Hinzu kommt noch, dass Begriffe wie "überragender Einfluss" und "natürliches Mitspracherecht" rechtlich nur sehr schwer fassbar sind²⁾, und damit auch von dieser Seite her kein geeignetes Mittel für die Bestimmung des Begriffes der Mitunternehmerschaft bilden.

VI. Die Mitunternehmerschaft bei der offenen Handelsgesellschaft und der Kommanditgesellschaft

Die Methode, die Mitunternehmerschaft im Wege der teleologischen Gesetzesauslegung nach der Übernahme eines spezifischen Unternehmerrisikos zu bestimmen, erfährt bei den Gesellschaftern der offenen Handelsgesellschaft und der Kommanditgesellschaft eine entscheidende Einschränkung. Die Gesellschafter dieser beiden Gesellschaftsformen werden durch § 15 Ziff. 2 EStG ausdrücklich zu Mitunternehmern bestimmt. Damit werden hier handelsrechtliche Begriffe zu Tatbestandsmerkmalen steuerlicher Tatbestände. Zwar hat der Begriff der Mitunternehmerschaft auch sonst auf

1) Nach § 164 HGB ist er zur Geschäftsführung weder berechtigt noch verpflichtet.

2) Vgl. Dürting, a.a.O., BB 1965, S. 783 (784).

den Grundlagen des zivilrechtlichen Gesellschaftsbegriffes aufzubauen, die Frage, welche Gesellschaftsformen zur Mitunternehmerschaft führen, ist im Gesetz jedoch nur für die OHG und KG positiv beantwortet. Es fragt sich in diesen Fällen, ob dem steuerlichen Rechtsanwender noch eine Subsumtionsfreiheit bleibt, wenn der Sachverhalt aufgrund der konkreten bürgerlich-rechtlichen Gestaltung rein formal dem Gesetzestatbestand entspricht¹⁾. Kann also, wenn bürgerlich-rechtlich eine OHG oder KG besteht, die Annahme einer Mitunternehmerschaft noch verneint werden?

Ausgehend von dem Grundsatz des Bundesverfassungsgerichtes²⁾, dass die Bindung von Handelsrecht und Steuerrecht dort besonders eng ist, wo das Steuerrecht den Steuergegenstand nach Rechtsformen des bürgerlichen Rechts bestimmt, sind Begriffe, die wie die OHG und KG im Handelsrecht einen fest bestimmten Inhalt haben, im Steuerrecht im selben Sinne auszulegen³⁾. Das verlangt die Einheit der Rechtsordnung. Man wird nach dieser Auffassung davon auszugehen haben, dass in aller Regel die formale Gestaltung eines Gesellschaftsvertrags und die Eintragung in das Handelsregister auch steuerlich zur Annahme einer OHG oder

1) Vgl. Littmann, EStG, 8. Auflage, Anm. 93 vor § 1 EStG.

2) Vgl. BVerfG v. 24.1.1962, a.a.O., BVerfGE Bd. 13, S. 331 (340).

3) Vgl. z.B. BFH-Urteil v. 29.3.1962, VI 105/61 U, BStBl 1962 III S. 304.

KG und damit einer Mitunternehmerschaft führen¹⁾. Wer handelsrechtlich Gesellschafter einer OHG oder KG ist, wird damit auch steuerlich zum Mitunternehmer²⁾. So geht auch der Bundesfinanzhof davon aus, dass bei nach aussen durch Eintragung ins Handelsregister in Erscheinung tretenden Personengesellschaften die Vermutung für das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft³⁾ besteht. Dabei ist die Bedeutung der Eintragung ins Handelsregister allerdings begrenzt durch die Tatsache, dass im Handelsrecht dieser Eintragung bei Personengesellschaften keine konstitutive, sondern nur deklaratorische Bedeutung zukommt⁴⁾.

Eine solche Bindung an die handelsrechtliche Gestaltung kannte der Reichsfinanzhof nicht. Unter Berufung auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise⁵⁾ kam

-
- 1) Vgl. BFH-Urteil v. 23.8.1963, VI 340/61, HFR 1964, S. 359, Nr. 327.
 - 2) Vgl. auch BFH-Urteil v. 22.11.1955, I 139/54 S, BStBl 1956 III S. 4 und BFH-Urteil v. 26.6.1964, VI 302/62 U, BStBl 1964 III S. 501.
 - 3) Vgl. BFH-Urteile v. 22.8.1951, IV 246/50 S, BStBl 1951 III S. 181; v. 12.1.1954, I 88/53 U, BStBl 1954 III S. 101; v. 14.2.1956, I 84/55 U, BStBl 1956 III S. 103; v. 28.1.1958, I 71/57 U, BStBl 1958 III S. 112; v. 13.2.1962, I 55/61 U, BStBl 1963 III S. 84; v. 23.8.1963, VI 340/61, HFR 1964, S. 359, Nr. 327.
 - 4) Vgl. z.B. Baumbach-Duden, a.a.O., Anm. 5 zu § 123 HGB für die OHG.
 - 5) Im Sinne eines "allgemeinen Beurteilungsgrundsatzes" (siehe die Ausführungen weiter oben).

es ihm auf die handelsrechtliche Gestaltung nicht wesentlich an¹⁾. Er liess daher der Eintragung ins Handelsregister auch keinerlei Bedeutung zukommen²⁾ und sah den Begriff der Mitunternehmerschaft als einen rein wirtschaftlichen Begriff an, bei dem bei Zweifeln in der Anwendung die "allgemeine wirtschaftliche Sachlage" zu entscheiden habe, wie sich diese "nach den Erfahrungen des Erwerbslebens dem unbefangenen Beschauer darstellt, ohne Rücksicht auf Gesichtspunkte des formalen Rechts³⁾".

Die nunmehr massgebende enge Bindung an die handelsrechtlichen Gestaltungen lässt es jedoch nicht mehr zu, dass bei ernstgemeinten und auch folgerichtig durchgeführten Gestaltungen vom bürgerlich-rechtlichen Begriff der OHG und KG bei der Anwendung von § 15 Ziff. 2 EStG abgewichen wird. Etwas anderes gilt dann, wenn bei Würdigung des Sachverhalts "materiell-wirtschaftlich"⁴⁾ das Vorliegen der vom Steuerpflichtigen behaupteten bürgerlich-rechtlichen Gestaltung zu verneinen ist⁴⁾. Hier gibt die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Sinne von § 1 Abs. 3 StAnpG als Mittel für die Auslegung steuerlich bedeutsamer Sachverhalte die Möglichkeit, den wirtschaftlichen Gehalt eines Vorganges zu erfassen und festzustellen, ob die bürgerlich-rechtliche Form oder Bezeichnung

1) So schon im Urteil v. 16.11.1927, VI A 593/27, Mrozek-StRK, EStG 1925 § 65 Abs. 1 Nr. 2.

2) Vgl. z.B. RFH-Urteil v. 16.11.1927, a.a.O. und 10.9.1930, VI A 178/30, RStBl 1931, S. 190.

3) Vgl. RFH-Urteil v. 10.9.1930, a.a.O.

4) Vgl. Littmann, EStG, a.a.O., Anm. 95 vor § 1 EStG.

das, was die Beteiligten wollten und wirtschaftlich erstrebten, zutreffend wiedergibt¹⁾). In ähnlicher Weise wie die §§ 133 und 157 BGB ein Abgehen von der reinen Wortinterpretation zu Gunsten des wirklichen Willens und unter Berücksichtigung der Interessenlage fordern, verlangt die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Beurteilung eines Sachverhaltes dessen wirtschaftliche Bedeutung zu berücksichtigen²⁾³⁾). Das bedeutet, dass bürgerlich-rechtliche Gestaltungen dann nicht anzuerkennen sind, wenn sie nur leere Form und dem Sachverhalt nicht kongruent sind⁴⁾). Dabei bedarf die Feststellung einer von der bürgerlich-rechtlichen Gestaltung abweichenden, mit ihr nicht kongruenten Lebenswirklichkeit sehr sorgfältiger Ermittlungen und einer besonders verantwortungsbewussten Sachverhaltswürdigung⁵⁾). In Einzelfällen können dabei auch Tatbestände im Sinne von § 6 StAnpG, also der Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts vorliegen⁶⁾).

Wenn bei einer äusserlich als Handelsgesellschaft erscheinenden Gestaltung zweifelhaft ist, ob eine

-
- 1) Vgl. BFH-Urteil v. 22.11.1963, VI 178/62 U, BStBl 1964 III S. 74.
 - 2) Vgl. Löhlein, StuW 1965 I Sp. 329 ff., a.a.O.
 - 3) Vgl. BFH-Urteil v. 17.11.1964, VI 319/63 U, BStBl 1965 III S. 260.
 - 4) Vgl. Thiel, a.a.O., StBJB 1963/64, S. 161 ff. (196) und nochmals: Die "Beurteilung von Tatbeständen" 1.S. des § 1 Abs. 3 StAnpG., FR 1965, S. 388 (392).
 - 5) Vgl. Littmann, EStG, a.a.O., Anm. 91 vor § 1 EStG.
 - 6) Vgl. Wacke, Beweislast, a.a.O., S. 46 und ausführlich zum Verhältnis von § 1 und § 6 StAnpG Paulick, Steuereinsparung und Steuerumgehung, StBJB 1963/64, S. 371 ff. (407 ff.).

Mitunternehmerschaft vorliegt, oder ob die vereinbarte bürgerlich-rechtliche Gestaltung nur eine leere Form darstellt, sind für die Feststellung des materiell-wirtschaftlichen Gehalts der getroffenen Vereinbarungen gerade die Merkmale von Bedeutung, die die wirtschaftliche Stellung des Gesellschafters im Unternehmen kennzeichnen. Diese Merkmale werden in der Regel mit den Merkmalen für die Übernahme des Unternehmerrisikos identisch sein. Wenn durch entsprechende Vertragsgestaltung die Stellung eines Gesellschafters so weit der eines Angestellten angeglichen wird, dass wirtschaftlich keinerlei Unterschiede mehr zu einem solchen bestehen, kann die Würdigung und Wertung des Sachverhalts ergeben, dass der formelle Gesellschafter einer Handelsgesellschaft steuerlich als blosser Angestellter angesehen wird. So hatte im Falle des Urteils vom 18.3.1942¹⁾ der in eine OHG aufgenommene persönlich haftende Gesellschafter keine Einlage zu leisten, war am Verlust nicht beteiligt und von der Haftung im Innenverhältnis ausgeschlossen. Als Entgelt für seine Tätigkeit bezog er ein festes Gehalt und eine nach dem Umsatz berechnete Gewinnbeteiligung. Bei diesem Sachverhalt hatte der Reichsfinanzhof den persönlich haftenden Gesellschafter als Angestellten angesehen, ein Ergebnis, dem auch auf der Grundlage der neueren Auffassung von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zugestimmt werden kann²⁾.

1) Vgl. RFH-Urteil v. 18.3.1942, VI 236/41, RStBl 1942, S. 618.

2) Vgl. auch die RFH-Urteile v. 15.1.1931, VI A 611/30, RStBl 1931, S. 275 und v. 14.3.1934, VI A 111/34, RStBl 1934, S. 810.

Dagegen erscheint das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 22.11.1955¹⁾ unter diesen Gesichtspunkten nicht ganz bedenkenfrei. In diesem Fall waren zwei Prokuristen als persönlich haftende, geschäftsführende und vertretungsberechtigte Gesellschafter ohne Kapitaleinlage in die Gesellschaft aufgenommen worden. Sie hatten ein festes Gehalt und Gewinnbeteiligung, durften jedoch kein Kapitalkonto bilden. Am Bilanzverlust waren sie nicht beteiligt. Zwar war die Gesellschafterstellung auch in diesem Fall stark eingeschränkt, durch die Übernahme der persönlichen Haftung, die im Innenverhältnis für den Teil der Geschäfte, denen sie zugestimmt hatten, nicht beschränkt war, wich ihre Stellung jedoch soweit von der eines blossen Angestellten ab, dass ihre Gesellschafterstellung nicht nur eine rein formale war. Es bestand daher keine unbedingte Notwendigkeit, bei der Würdigung des Sachverhalts von der formellen Stellung als Komplementär abzuweichen. Der Bundesfinanzhof nahm jedoch ein angestelltenähnliches Rechtsverhältnis an.

Die beiden dargestellten Urteile zeigen sehr deutlich, dass es im Einzelfall sehr schwierig sein kann, eine befriedigende Grenze zwischen Mitunternehmerschaft und Angestelltenverhältnis zu finden²⁾. Grundsatz sollte jedoch sein, dass in Zweifelsfällen möglichst weitgehend der bürgerlich-rechtlichen Gestaltung gefolgt werden sollte und ein Abweichen auf wirkliche Ausnahmen zu beschränken ist³⁾.

1) Vgl. BFH-Urteil v. 22.11.1955, I 139/54 S, BStBl 1956 III S. 4

2) Vgl. noch BFH-Urteil v. 26.6.1962, I 215/60 HFR 1962, S. 266 Nr. 250.

3) Vgl. noch die BFH-Urteile v. 23.8.1963, VI 340/61, HFR 1964, S. 359 Nr. 327 und v. 26.6.1964, VI 302/62 U, BStBl 1964 III S. 501, bei denen der BFH in einem Fall eine Mitunternehmerschaft annahm, im anderen Fall jedoch ablehnte.

VII. Arbeitnehmer als Mitunternehmer

Es wurde festgestellt, dass ein formelles Gesellschaftsverhältnis nur "leere Form" sein kann mit der Folge, dass der Besteuerung das tatsächlich Gewollte, nämlich ein angestelltenähnliches Verhältnis zugrunde zu legen ist. Der Fall kann aber auch umgekehrt liegen, d.h. es ist auch möglich, dass ein formeller Arbeitnehmer als Unternehmer betrachtet wird. Einen solchen Fall hatte der Reichsfinanzhof in seinem Urteil vom 15.6.1938¹⁾ zu entscheiden. Hier liess ein wirtschaftlich zusammengebrochener Architekt sein Geschäft auf den Namen seiner Frau weiterführen. Der Reichsfinanzhof betrachtete aber trotzdem den Architekten weiterhin als Unternehmer, während er die Ehefrau im Innenverhältnis als blosser Angestellte ansah. Da sie nur nach aussen als formelle Unternehmerin auftrat, war nach Ansicht des Reichsfinanzhofs die tatsächliche Unternehmereigenschaft beim Ehemann geblieben, weil auf seine Rechnung und Gefahr der Betrieb in Wirklichkeit geführt wurde.

Man wird in den Fällen, in denen die Beteiligten ein Arbeitsverhältnis vereinbaren, dies grundsätzlich auch im Steuerrecht anzuerkennen haben. Die Würdigung des Sachverhalts kann jedoch ergeben, dass eine Erscheinung vorliegt, die steuerlich unter den Tatbestand der Mitunternehmerschaft zu subsumieren ist. Kriterium für dieses Ergebnis muss dabei die Übernahme eines Unternehmerrisikos durch den formellen

1) Vgl. RFH-Urteil v. 15.6.1938, VI 346/38, RStBl 1938, S. 908.

Angestellten sein. Es muss in diesen Fällen allerdings so sein, dass der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt auch bürgerlich-rechtlich von der formellen Bezeichnung als Arbeitsverhältnis abweicht und in Wirklichkeit ein Gesellschaftsverhältnis darstellt (z.B. BGB-Gesellschaft). Denn das Vorliegen eines gesellschaftsrechtlichen Zusammenschlusses wurde als unabdingbare Voraussetzung für das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft erkannt.

Unter dieser Voraussetzung ist dem Bundesfinanzhof zuzustimmen, der sich in seinem Urteil vom 11.12.1962¹⁾ mit diesem Problem zu befassen hatte. Er kam in diesem Urteil zu dem Ergebnis, dass es nicht ausschlaggebend ist, ob ein Beteiligter im Vertrag als "Arbeitnehmer" bezeichnet wird, wenn er dies nach der tatsächlichen Handhabung nicht ist. Es komme nicht darauf an, welche Formulierungen die Beteiligten gewählt haben, sondern darauf, was die Beteiligten gewollt haben. Dabei müsse aber ein behaupteter Wille zurücktreten, wenn das, was in die Tat umgesetzt ist, mit diesem Vertrag nicht übereinstimme. Es komme für die steuerliche Beurteilung in einem solchen Fall nur darauf an, was tatsächlich geschehen ist. Trotz der Bezeichnung als "Angestellter" liege eine Beteiligung an den stillen Reserven und am Gewinn und Verlust vor. Ausserdem hafte der "Angestellte" für die Geschäftsverbindlichkeiten und könne darüber hinaus seine Dienstleistung auch durch Familienangehörige oder fremde Personen erbringen lassen. Unter diesen Umständen nahm der Bundesfinanzhof wohl zu Recht Mitunternehmerschaft an.

1) Vgl. BFH-Urteil v. 11.12.1962, I 27/62, HFR 1963, S. 140, Nr. 139.

D. Der Begriff der Mitunternehmerschaft

Das Ergebnis der bisherigen Untersuchung soll jetzt zusammengefasst und damit der Inhalt des Begriffes der Mitunternehmerschaft bestimmt werden.

Die Mitunternehmerschaft zeigt sich als ein besonderer steuerrechtlicher Begriff, der jedoch auf den wirtschaftlichen und rechtlichen Grundlagen des Gesellschaftsrechts basiert. Dies ergibt sich - ebenso wie das weitere Erfordernis, dass ein Gewerbebetrieb vorliegen muss - unmittelbar aus § 15 Ziff. 2 EStG. Weiter werden in dieser Vorschrift die OHG und die KG als Beispiele für Mitunternehmerschaften genannt, was bei diesen Gesellschaftsformen entsprechend dem Grundsatz der Massgeblichkeit bürgerlich-rechtlicher Begriffe für das Steuerrecht von vornherein eine Vermutung für das Vorliegen der Mitunternehmerschaft bewirkt.

Da § 15 Ziff. 2 EStG den Begriff der Mitunternehmerschaft nur unvollkommen umschreibt, sind die weiteren Merkmale dieses Begriffes durch Auslegung der gesetzlichen Vorschrift zu ermitteln. Ausgehend vom Sinn und Zweck des § 15 Ziff. 2 EStG erweist sich die Übernahme des Unternehmerrisikos als ein nur den Unternehmern und Mitunternehmern Eigentümliches Merkmal. Mitunternehmer ist also, wer zusammen mit anderen das Unternehmerrisiko trägt.

Der Begriff des Unternehmerrisikos ist nicht genügend konkretisiert. Es muss daher nach Merkmalen gesucht werden, durch welche die Übernahme des Unternehmerrisikos sichtbar gemacht und gleichzeitig die Abgrenzung zur Übernahme eines Gläubigerrisikos gefunden werden kann. Als solche Merkmale ergeben sich die Vermögensbeteiligung, die Verlustbeteiligung und die Übernahme der Haftung.

Die nähere Untersuchung dieser Merkmale zeigt, dass der Vermögensbeteiligung als Merkmal für die Übernahme des Unternehmerrisikos die entscheidende Bedeutung zukommt. Nur die Beteiligung am Vermögen ermöglicht eine steuerliche bedeutsame Abgrenzung beispielsweise zur stillen Gesellschaft. Wenn bei der Prüfung des Sachverhalts festgestellt werden kann, dass eine dingliche oder zumindest obligatorische Beteiligung an den wirtschaftlich bedeutsamen Vermögenswerten festzustellen ist, so braucht das Vorliegen der übrigen Merkmale für die Übernahme des Unternehmerrisikos nicht mehr geprüft zu werden.

Anders ist es nur, wenn die Vermögensbeteiligung durch Beschränkungen und Ausnahmen im Einzelfall als Merkmal für die Übernahme des Unternehmerrisikos unbrauchbar wird, oder wenn die eingesetzten Vermögenswerte wirtschaftlich keine Rolle spielen. In diesen Fällen können die Verlustbeteiligung und die Übernahme der Haftung als Merkmale bedeutsam werden.

So führt die unbeschränkte persönliche Haftung eines Gesellschafters in der Regel auch ohne Vermögensbeteiligung zur Mitunternehmerschaft. Während andererseits die bloße Verlustbeteiligung regelmässig nicht ausreicht, um eine Mitunternehmerschaft zu begründen, kann sie im Einzelfall doch Bedeutung als ergänzendes Merkmal haben, um das zu bekräftigen, was aus der Vermögensbeteiligung möglicherweise nicht deutlich genug sichtbar wird.

Wenn man das Ergebnis der Untersuchung der Merkmale für die Übernahme des Unternehmerrisikos betrachtet, so wird deutlich, dass es nicht möglich ist, diese Merkmale so zu umschreiben und abzugrenzen, dass diese Umschreibungen als Regeln dienen können, mit deren Hilfe die Übernahme eines Unternehmerrisikos und damit das Vorliegen der Mitunternehmerschaft in jedem Einzelfall ohne weiteres mit Sicherheit feststellbar wird.

Eine solche Aufstellung von Regeln scheitert schon an der Vielzahl der denkbaren Beteiligungsformen als Folge der zivilrechtlichen Gestaltungsfreiheit. Diese Erkenntnis bedeutet aber die Unmöglichkeit, den Begriff der Mitunternehmerschaft in einer Weise zu bestimmen, die den an eine wissenschaftliche Definition zu stellenden Anforderungen an Genauigkeit und Vollständigkeit genügt¹⁾.

Das ändert jedoch nichts daran, dass die Methode, eine Mitunternehmerschaft bei Übernahme eines Unternehmer - risikos anzunehmen und diese Risikoübernahme nach ertragsteuerlich bedeutsamen Merkmalen zu bestimmen, in aller Regel zu brauchbaren Ergebnissen führt. Die

1) Vgl. Larenz, a.a.O., S. 328.

aus der Zielsetzung von § 15 Ziff. 2 EStG heraus vorgenommene Bestimmung der Übernahme des Unternehmer-
risikos nach den Merkmalen Vermögensbeteiligung, Ver-
lustbeteiligung und Übernahme der Haftung erweist sich
damit als richtig.

Das bedeutet, dass auch in den ausgesprochenen Grenz-
fällen, die einer subjektiven Wertung des Rechtsan-
wenders nicht entzogen werden können, und die im Grunde
die exakte Definition der Mitunternehmerschaft ver-
hindern, die Wertung und Würdigung des Sachverhalts im
Rahmen obiger drei Merkmale vor sich gehen sollte. Vor
allen Dingen sollte nicht auf andere Merkmale ausge-
wichen werden, wie z.B. auf das rechtlich nur schwer
fassbare Merkmal des tatsächlichen Einflusses auf ein
Unternehmen. Die Heranziehung von Merkmalen, die für
die vermögensrechtliche Stellung eines Gesellschafters
bedeutungslos sind, würde die Feststellung der Mitun-
ternehmerschaft eher verwirren als klären¹⁾.

Das gilt auch für die Auffassung des Bundesfinanzhofes,
dass letztlich das Gesamtbild entscheidend sei²⁾. Nur sol-
che Umstände eines Sachverhalts sollten zu einem Gesamt-
bild zusammengefügt werden, welche die Übernahme des Un-

-
- 1) Vgl. auch Labus in einer Anmerkung zum BFH-Urteil v.
17.11.1964, VI 319/63 U, BStBl 1965 III S. 260, in
BB 1965 S. 528.
 - 2) Vgl. z.B. BFH-Urteile v. 12.1.1954, I 88/53 U, BStBl
1954 III S. 101; v. 22.11.1955, I 139/54 S, BStBl
1956 III S. 4; v. 3.12.1958, I 84/58, DB 1959 S. 751
(amtlich nicht veröffentlicht).

Unternehmermerrisikos an Hand eines oder mehrerer der genannten drei Merkmale sichtbar werden lassen, während andere Umstände bei dieser Betrachtung auszuschneiden haben. Das bedeutet eine gewisse Einengung gegenüber der Auffassung des Bundesfinanzhofes, die aber im Interesse der Rechtssicherheit, im Sinne der Vorausberechenbarkeit steuerlicher Folgen, berechtigt erscheint.

Unter diesen Voraussetzungen erscheint die Mitunternehmerschaft als eine gesellschaftsrechtliche Beteiligung an einem Gewerbebetrieb, bei der ein Unternehmerisiko übernommen wird. Als Merkmale für die Übernahme des Unternehmerisikos erscheinen die Vermögensbeteiligung, die Verlustbeteiligung und die Übernahme der Haftung, wobei die Bedeutung dieser Merkmale für den Einzelfall Schwankungen unterliegt.

Z w e i t e r T e i l

Die einkommensteuerliche Behandlung der Mitunternehmerschaft

E. Das Problem der bürgerlich-rechtlichen und steuerlichen Rechtsfähigkeit der Mitunternehmerschaft

Nach der Bestimmung des Begriffs der Mitunternehmerschaft ist jetzt zu fragen, welche steuerlichen Folgen sich aus dem Vorliegen einer Mitunternehmerschaft ergeben. Diese Folgen beschränken sich nicht auf die Einkommensteuer. Trotzdem erscheint eine Beschränkung auf diese Steuerart entsprechend der Fassung des Themas gerechtfertigt, weil die Hauptprobleme der Besteuerung der Mitunternehmerschaft im Bereich dieser Steuerart zu lösen sind, und für die übrigen Steuerarten (z.B. Vermögensteuer) die bei der Einkommensteuer gewonnenen Ergebnisse meist analog angewandt werden können.

Die einkommensteuerlichen Folgen des Vorliegens einer Mitunternehmerschaft ergeben sich aus § 15 Ziff. 2 EStG, wo das Tatbestandsmerkmal "Mitunternehmerschaft" zu der Rechtsfolge führt, dass die aus der Mitunternehmerschaft fliessenden Einkünfte den gewerblichen Einkünften zuzurechnen sind. Bei der Anwendung dieser Vorschrift treten jedoch erhebliche Schwierigkeiten auf, die im Grunde genom-

men alle mit der Frage der Rechtsfähigkeit der Mitunternehmerschaft zusammenhängen. Unter diesen Umständen erscheint es richtig, als Ausgangspunkt der Betrachtung das Problem der bürgerlich-rechtlichen und steuerlichen Rechtsfähigkeit der Mitunternehmerschaft zu wählen.

Bürgerlich-rechtlich sind die Personengesellschaften keine juristischen Personen¹⁾, sondern Gesamthandsgemeinschaften. Damit steht fest, dass Träger der auf die Gesellschaft bezogenen Rechte und Pflichten letztlich die einzelnen Gesellschafter selbst sind, während die Gesellschaft daneben keine eigene Rechtspersönlichkeit besitzt²⁾. Gegen eine solche eigene Rechtspersönlichkeit sprechen insbesondere die Unterstellung auch der Handelsgesellschaften (OHG und KG) unter das Recht der bürgerlich-rechtlichen Gesellschaft durch die §§ 105 Abs. 2 und 161 Abs. 2 HGB, die grundsätzliche Abhängigkeit vom Gesellschafterbestand, die persönliche Haftung der Gesellschafter gegenüber den Gläubigern³⁾ und das Fehlen körperschaftlicher Organe⁴⁾.

Das Wesen der Gemeinschaft zur gesamten Hand bringt es aber mit sich, dass die Gesellschafter die ihnen

1) So die für das deutsche Recht herrschende Lehre, vgl. Hueck, OHG, a.a.O., S. 23; ders., Gesellschaftsrecht, a.a.O., S. 8; Weipert in RGR-Kommentar zum HGB, Anm. 7 zu § 105 HGB; Staub-Pinner, a.a.O., Anm. 8 zu § 105 HGB; Schlegelberger-Gessler, a.a.O., Anm. 28 zu § 105 HGB.

2) Vgl. Bühler-Strickrodt, a.a.O., S. 302.

3) Beim Kommanditisten beschränkt auf die Einlage.

4) Vgl. Lehmann, Handelsrecht, II. Teil: Gesellschaftsrecht, Berlin 1949, S. 37.

zustehenden Rechte nicht völlig unabhängig voneinander, sondern nur gemeinschaftlich ausüben und über sie verfügen können. Die innere Verbundenheit kann sich so steigern, dass die Gemeinschaft zur gesamten Hand sich der juristischen Person stark nähert¹⁾. Diese Geschlossenheit tritt gerade bei den Personengesellschaften des Handelsrechts stark hervor, da diese "unter ihrer Firma Rechte erwerben und Verbindlichkeiten eingehen, Eigentum und andere dingliche Rechte an Grundstücken erwerben und vor Gericht klagen und verklagt werden" können²⁾. Diese Gesellschaften werden damit zumindest im Aussenverhältnis weitgehend wie eine juristische Person behandelt, dh. es überwiegen die Gesichtspunkte der Einheit der Gesellschaft gegenüber der Vielheit der Gesellschafter³⁾. Wenn somit die Annahme einer selbständigen juristischen Person auch abzulehnen ist, so lässt die Geschlossenheit des Verbandes es doch gerechtfertigt erscheinen, von einer zwar nicht uneingeschränkten und unbedingten, aber doch auf einzelne Tatbestände bezogenen, insoweit also relativen Rechtsfähigkeit zu sprechen⁴⁾, die auch als Teil- oder Halbrechts-

1) Vgl. RG-Beschluss vom 4.6.1932, V B 6/32, RGZ Bd. 136, S. 402 (406).

2) § 124 Abs. 1 HGB.

3) Vgl. Hueck, OHG, a.a.O., S. 23 ff. u. S. 196.

4) Vgl. Bühler-Strickrodt, a.a.O., S. 302, Ähnlich auch Hueck, OHG, a.a.O., S. 24 und Staub-Pinner, a.a.O., Anm. 8 zu § 105 HGB.

fähigkeit bezeichnet worden ist¹⁾. GESSLER²⁾ meint, dass die OHG gegenüber der Gesellschaft bürgerlichen Rechts verschiedene Besonderheiten aufweise, die sie zu einer Gesellschaft eigener Art stempeln und sie praktisch zur juristischen Person machen. Er will jedoch der Auffassung von GAREIS³⁾ nicht folgen, der von einer "relativen juristischen Person" spricht⁴⁾. Die Einheit und Selbständigkeit der Personengesellschaften mit einem für den Gesellschaftszweck gebundenen Sondervermögen wird noch besonders dadurch deutlich, dass zwischen der Gesellschaft und den Gesellschaftern zivilrechtlich auch Rechtsbeziehungen ausserhalb des Gesellschaftsverhältnisses bestehen können. Insbesondere können wegen der Selbständigkeit der Personengesellschaften die Gesellschafter wie Dritte mit der Gesellschaft Verträge schliessen (Kauf-, Dienst-, Darlehensverträge usw.). Diese Rechtsbeziehungen bestehen unabhängig vom Gesellschaftsverhältnis, so dass der Gesellschafter in diesen Fällen grundsätzlich die gleiche Stellung hat wie andere Gläubiger

1) Vgl. Bühler-Strickrodt, a.a.O., S. 302.

2) in Schlegelberger-Gessler, a.a.O., Anm. 28 zu § 105 HGB.

3) Vgl. Gareis, Das Deutsche Handelsrecht, 8. Auflage, Berlin 1909, S. 162.

4) Die Bezeichnung "relative juristische Person" lehnt auch Weipert in RGR-Kommentar zum HGB, a.a.O., Anm. 7 zu § 105 HGB ab, dagegen folgt ihr Staub-Pinner, a.a.O., Anm. 8 zu § 105 HGB.

und Schuldner¹⁾. Diese weitgehende Verselbständigung des Sondervermögens wird für die nachfolgende Untersuchung von besonderer Bedeutung sein.

Der bürgerlich-rechtlichen Rechtsfähigkeit ist die steuerliche Rechtsfähigkeit gegenüberzustellen, da sich diese beiden Begriffe nicht decken. Nur wer die steuerliche Rechtsfähigkeit besitzt, kann der aus einem Steuerschuldverhältnis Verpflichtete, also der Steuerschuldner sein²⁾. Das Steuerrecht kennt neben der Rechtsfähigkeit von natürlichen und juristischen Personen auch eine steuerliche Rechtsfähigkeit von Personenvereinigungen, die bürgerlich-rechtlich keine eigene Rechtspersönlichkeit besitzen (§ 105 Abs. 1 AO), so dass die steuerliche Rechtsfähigkeit über die bürgerlich-rechtliche hinausgehen kann³⁾.

Dabei kennt das Steuerrecht keinen für alle Steuergesetze geltenden Begriff der steuerlichen Rechtsfähigkeit, so dass dieselbe Personenvereinigung (Mitunternehmerschaft) in den einzelnen Steuergesetzen verschieden behandelt werden kann.

Die Steuern, bei denen die Gesellschaft als Steuerschuldnerin auftritt (§ 97 AO) und insofern steuerliche Rechtsfähigkeit erlangt⁴⁾, sind im wesentlichen

-
- 1) Vgl. Hueck, OHG., a.a.O., S. 187; Weipert in RGR-Kommentar zum HGB, a.a.O., Anm. 46 zu § 105 HGB; Schlegelberger-Gessler, a.a.O., Anm. 42 zu § 105 HGB.
 - 2) Vgl. Hensel, Steuerrecht, 2. Auflage, Berlin 1927, S. 48 f.
 - 3) Vgl. v. Wallis in Hübschmann-Hepp-Spitaler, a.a.O., Anm. 15 zu § 97 AO.
 - 4) Die Frage der Haftung der einzelnen Gesellschafter für die Steuern der Gesellschaft bleibt dabei unberührt.

die Grundsteuer, die Gewerbesteuer, die Umsatzsteuer und die sonstigen Verkehrs- und Verbrauchssteuern sowie die Hypotheken- und Kreditgewinnabgabe. Damit zeigt sich deutlich, dass die Steuern der Gesellschaft Objektsteuercharakter tragen¹⁾.

Diesen Steuern sind die Steuern der Gesellschafter gegenüberzustellen, und zwar die Einkommensteuer für alle erzielten Gewinne, die Vermögensteuer für den Gesellschaftsanteil sowie die Vermögensabgabe. Für diese Steuern werden die einzelnen Mitunternehmer mit ihren Anteilen am Gewinn und am Vermögen der Gesellschaft steuerpflichtig. Die Gesellschaften selbst werden dagegen von der Einkommen- und Vermögensteuer nicht als selbständige Steuersubjekte erfasst. Die Gesellschaften sind insofern also steuerlich nicht rechtsfähig.

Die Einkommensteuer, um die es im folgenden gehen wird, will dabei die Leistungsfähigkeit einer n a t ü r l i c h e n Person treffen²⁾. Sie greift durch die Gesellschaft hindurch und lässt eine primäre persönliche Steuerschuld der Gesellschafter entstehen.

Damit ist der Ausgangspunkt der Problematik der einkommensteuerlichen Behandlung der Mitunternehmergesellschaften erreicht. Sie ergibt sich aus dem Widerspruch zwischen der für den Bereich der Einkommensteuer fehlenden steuerlichen Rechtsfähigkeit der

1) Vgl. Bühler-Strickrodt, a.a.O., S. 304.

2) Vgl. Becker, Grundlagen, a.a.O., S. 8.

Mitunternehmerschaften und der im Handelsrecht weitgehend anerkannten besonderen Unternehmensposition der Personengesellschaften im Sinne einer relativen Rechtsfähigkeit¹⁾. Da die Ermittlung der Einkünfte durch Vermögensvergleich mit Hilfe von Steuerbilanzen erfolgt, und diese nach dem Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz auf letzterer²⁾ aufbauen, sind beide Bereiche eng miteinander verbunden. Hinzu kommt noch, dass das Steuerrecht selbst verfahrensrechtlich bei der einheitlichen Gewinnfeststellung nach § 215 AO die Einheit der Mitunternehmerschaft betont.

Zur Lösung der sich aus diesem Widerstreit ergebenden Schwierigkeiten scheinen zwei Wege gangbar zu sein: Einmal kann man die Einheit der Gesellschaft möglichst weitgehend beachten und die Einkünfte der Gesellschafter durch Übernahme der aufgrund einer einheitlichen Gesellschaftsbilanz errechneten Gewinnanteile unter Beachtung bestimmter durch steuerliche Vorschriften notwendiger Zurechnungen ermitteln. Es ist aber auch denkbar, aus der fehlenden Rechtsfähigkeit der Mitunternehmerschaft im Bereich der Einkommensteuer die völlige Auflösung der Personengesellschaft für diesen Bereich zu folgern.

Dabei besagt § 15 Ziff. 2 EStG, der einzigen Vorschrift über die einkommensteuerliche Behandlung

-
- 1) Vgl. Bühler-Strickrodt, a.a.O., S. 303 und die Ausführungen weiter oben.
 - 2) Sie hierzu schon Strutz, Kommentar zum Einkommensteuergesetz v. 10. August 1925, Erster Band, Berlin 1927, Anm. 11 zu § 13 und zuletzt Thiel, Aktuelle Fragen des Einkommensteuerrechts, StBJB 1965/66, S. 217.

der Mitunternehmerschaften, lediglich, dass als Einkünfte aus Gewerbebetrieb die Gewinnanteile der Mitunternehmer und die Vergütungen gelten, die die die Gesellschafter (Mitunternehmer) für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen und für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben.

Die Rechtsprechung hatte damit ihre Ergebnisse im Wege der Auslegung dieser Vorschrift zu finden. Sie hat sich für die Auflösung der Einheit der Personengesellschaft entschieden und dabei die sogenannte Bilanzbündeltheorie entwickelt.

Es wird nun im folgenden zu untersuchen sein, ob diese Auflösung der Einheit der Personengesellschaft in Abweichung von der in anderen Bereichen - vor allem im Handelsrecht - zu Tage tretenden Betonung dieser Einheit nur den systemgerechten Ausdruck der besonderen Zweckgestaltungen des Einkommensteuerrechts darstellt oder ob sich in ihr fiskalisches Denken gegenüber den wirtschaftlichen Sachverhalten durchzusetzen versucht¹⁾.

Dabei wird es notwendig sein, die in den letzten Jahren nicht zuletzt durch das Wirken des Bundesverfassungsgerichts²⁾ immer mehr in den Vordergrund tretenden Gedanken der Einheit der Rechtsordnung sowie

1) Vgl. Bühler-Strickrodt, a.a.O., S. 304.

2) Vgl. z.B. BVerfG-Urteile v. 24.1.1962, 1 BvR 845/58, BVerfGE Bd. 13, S. 331 und BvR 232/60, BVerfGE Bd. 13, S. 318.

der Tatbestandsmässigkeit der Besteuerung in die Untersuchung einzubeziehen. Unter diesen Gesichtspunkten bedarf vor allem die aus der Bilanzbündeltheorie gefolgerte Erweiterung des Betriebsvermögensbegriffes bei Mitunternehmerschaften einer kritischen Würdigung.

Ehe jedoch auf diese Probleme im einzelnen eingegangen wird, ist es notwendig, eine Darstellung der Bilanzbündeltheorie zu geben, da in dieser Theorie die gegenwärtig massgebende Auffassung von Verwaltung und Rechtsprechung zum Ausdruck kommt. Diese Auffassung muss aber die Grundlage der Untersuchung bilden.

F. Die Bilanzbündeltheorie als Grundlage der Besteuerung

I. Die Darstellung und Entwicklung der Theorie

1. Die Grundgedanken der Bilanzbündeltheorie

Den Gegenstand der Einkommensteuer bildet das Einkommen der natürlichen Person, so dass das Einkommen der einzelnen natürlichen Person zu besteuern ist¹⁾. Das bedeutet für die Mitunternehmerschaft, dass mangels anderer gesetzlicher Bestimmungen nicht die Mitunternehmerschaft als solche, sondern die beteiligten Mitunternehmer unmittelbar Steuerschuldner bei der Einkommensteuer sind.

Hieraus folgert nun ENNO BECKER in seiner Darstellung der Bilanzbündeltheorie²⁾, "dass einkommensteuerrechtlich der einzelne Mitunternehmer unmittelbar als Gewerbetreibender behandelt werden soll, dass also Verluste und alle Vorgänge, die ihn bürgerlich-rechtlich und wirtschaftlich in der Regel nur mittelbar als Beteiligten an einer Mitunternehmerschaft berühren, einkommensteuerrechtlich ihm unmittelbar und nur ihm zuzurechnen sind."

1) Vgl. Becker, Grundlagen, a.a.O., S. 92; ders., Kapitalgesellschaften als Teile von Betriebsvermögen, Stuw 1938 I Sp. 1 ff.; ders., Erläuterungen zur Rechtsprechung, Stuw 1937, Sp. 1057 ff. (1075), Stuw 1938 I Sp. 101 ff. (104); Sp. 1007 ff. (1012); Sp. 1099 ff. (1118).

2) Grundlagen, a.a.O., S. 94.

Daraus ergibt sich nach BECKER¹⁾ weiter, dass die Mitunternehmensschaften, "wenn sie auch wirtschaftlich noch so lebensfähige selbständige Gebilde sind, als solche, als besondere steuerfähige und steuerpflichtige Gebilde für die Einkommensteuer und auch für die Körperschaftsteuer - abgesehen von der nur das Verfahren angehenden einheitlichen Gewinnermittlung - überhaupt nicht da" sind²⁾.

Wenn es die Mitunternehmenschaft einkommensteuerlich nicht gibt, so kann es steuerlich auch keine Anerkennung von Verträgen zwischen Gesellschaftern und Gesellschaft geben. Die Besteuerung hat daher die von den einzelnen Mitunternehmern erzielten Gewinne ohne Rücksicht auf das Bestehen der Mitunternehmenschaft und auf die zwischen den Mitunternehmern getroffenen Vereinbarungen für jeden einzelnen Gesellschafter selbständig zu ermitteln. Das bedeutet, dass der Gesellschaftsgewinn nicht als ein einheitliches Ganzes betrachtet wird, sondern als die Summe der Gewinne der einzelnen Gesellschafter. Bei der Ermittlung

1) Grundlagen, a.a.O., S. 94.

2) Ähnliche Gedankengänge, wenn auch mit teilweise etwas anderer Begründung finden sich bei Veiel (z.B. Veiel, Zum Steuerrecht der Mitunternehmensschaften, StuW 1941 I Sp. 825; ders., Betriebssteuern, Unternehmer und Unternehmensgemeinschaften, StuW 1943 I Sp. 465; Schröder-Veiel, Die Unternehmensgemeinschaft im Bilanzsteuerrecht, StuW 1942, I Sp. 325). Die Rechtfertigung für die Betrachtungsweise der Bilanzbündeltheorie mit ihrer Abweichung vom Zivilrecht sieht Veiel im Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung (StuW 1941 I Sp. 831).

des Gewinnes und Verlustes ist daher nicht vom Gewinn und Verlust der Mitunternehmerschaft auszugehen und zu ermitteln, wie die einzelnen Mitunternehmer daran beteiligt sind, sondern es muss umgekehrt von den gewerblichen Verhältnissen des einzelnen Mitunternehmers ausgegangen werden¹⁾.

2. Die Bilanzbündeltheorie in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs

Diese Grundgedanken der Bilanzbündeltheorie wurden in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes erst allmählich entwickelt. So erkannte der Reichsfinanzhof noch bis zum Jahre 1930 Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern weitgehend an und stand damit noch im Gegensatz zur späteren Bilanzbündeltheorie. Dem Urteil vom 8.8.1928²⁾ lag z.B. noch ganz die Vorstellung einer einheitlichen Personengesellschaft zugrunde, da der Reichsfinanzhof es in diesem Urteil für einkommensteuerlich nicht ausgeschlossen hielt, dass Vermögensgegenstände, die für den Betrieb unentbehrlich waren, nicht zum Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft gehörten, sondern im Privateigentum eines der Teilhaber blieben. Die für diese Überlassung gezahlte Miete an den Gesellschafter wurde dabei als Betriebsausgabe anerkannt. Das gleiche galt für die Zinsen eines Ge-

1) Vgl. Becker, Grundlagen, a.a.O., S. 102.

2) Vgl. RFH-Urteil v. 8.8.1928, VI A 910/28, Stuw 1928 Nr. 801 Sp. 1400, RStBl 1929, S.173.

sellschafterdarlehens an eine Mitunternehmerschaft¹⁾ und sogar für die Zinsen, die für nicht abgehobene Gewinne gezahlt wurden²⁾. Hier nahm der Reichsfinanzhof bei den Empfängern jeweils Einkünfte aus Kapitalvermögen an.

In dieser Auffassung trat ab dem Jahre 1930 ein grundsätzlicher Wandel ein³⁾. So heisst es in dem Urteil des Reichsfinanzhofs vom 6.2.1930⁴⁾, durch das die Vorstellungen der Bilanzbündeltheorie Eingang in die Rechtsprechung dieses Gerichtes fanden, dass es für die Einkommensteuer kein Reinvermögen der Gesellschaft, sondern nur der einzelnen Gesellschafter gebe; und dass auch der einheitlich festzustellende Geschäftsgewinn nichts anderes darstelle als die Summe der Gewinne der einzelnen Gesellschafter. Wenn, so folgert der Reichsfinanzhof in seinem Urteil vom 25.4.1933⁵⁾ noch deutlicher, die beteiligten Gesellschafter den Gewinn der Gesellschaft unmittelbar als Gewerbetreibende nach dem Einkommensteuergesetz zu versteuern haben, so sei die Rechtslage

1) Vgl. RFH-Urteil v. 21.11.1928, VI A 1492/28, StuW 1929 Nr. 17 Sp. 41, RStBl 1929, S. 63.

2) Vgl. RFH-Urteil v. 18.9.1929, VI A 1377/29, VI A 1377/29, StuW 1930 Nr. 28 Sp. 61

3) Vgl. hierzu Becker, Handkommentar der Reichssteuergesetze, II, 3. Teil: Das Einkommensteuergesetz, Stuttgart 1933, S. 1473.

4) Vgl. RFH-Urteil v. 6.2.1930, VI A 1506/28, StuW 1930 Nr. 357, RStBl 1930, S. 267.

5) Vgl. RFH-Urteil v. 25.4.1933, VI A 1163/32, RStBl 1933, S. 955.

steuerlich so zu beurteilen, als ob der einzelne Gesellschafter den Betrieb der Gesellschaft in dem seinem Anteil entsprechenden Umfang als eigenen Betrieb führen würde¹⁾. Aus dieser Auffassung ergab sich für den Reichsfinanzhof dann die Konsequenz, dass die einheitliche Bilanz der Unternehmung steuerlich nur eine Zusammenfassung der an sich für jeden einzelnen Unternehmer besonders aufzustellenden Bilanzen sei²⁾.

Damit hatte der Reichsfinanzhof die völlige Aufspaltung der Bilanz der Mitunternehmerschaft in Einzelbilanzen der Mitunternehmer vollzogen. Die Bilanz der Mitunternehmerschaft bedeutete für ihn lediglich ein Bündel von Einzelbilanzen, was dann auch zu der Bezeichnung "Bilanzbündeltheorie" führte.

3. Die Weiterentwicklung der Theorie durch den Bundesfinanzhof

Der Bundesfinanzhof geht zunächst von der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes aus. So betrachtet er in seinem Urteil vom 25.9.1956³⁾ übereinstimmend

1) Vgl. auch die RFH-Urteile v. 15.1.1935, I A 131/33, RStBl 1935, S. 700; v. 8.1.1936, VI A 1318/33, RStBl 1936, S. 135, 252; v. 31.8.1937, I A 216/37, RStBl 1937, S. 1272.

2) Vgl. die RFH-Urteile v. 14.7.1937, VI A 422/37, RStBl 1937, S. 937; v. 21.12.1938, VI 749/38, RStBl 1939, S. 260; v. 8.2.1939, VI 72/39, RStBl 1939, S. 430; v. 7.6.1939, VI 847/38, RStBl 1939, S. 936; v. 10.1.1940, VI 704/39, RStBl 1940, S. 134; v. 13.3.1940, VI 750/39, RStBl 1940, S. 474; v. 17.9.1941, VI 12/41, RStBl 1941, S. 842 u.a.m.

3) Vgl. BFH-Urteil v. 25.9.1956, I 256/55 U, BStBl 1957 III S. 2.

mit der Auffassung des Reichsfinanzhofes die Personengesellschaft einkommensteuerlich nicht als selbständiges Rechtsgebilde, sondern als die Summe der Betriebe der Mitunternehmer. In der Folgezeit ist jedoch in den Urteilen des Bundesfinanzhofes eine Rückbildung des Prozesses der völligen Auflösung der Einheit der Personengesellschaft für den Bereich der Einkommensteuer zu erkennen. Zwar hält dieser die Bilanzbündeltheorie weiterhin für grundsätzlich richtig, meint aber, dass die Theorie nicht durch starre Anwendung zu Überspitzungen führen dürfe. Insbesondere dürfe sie nicht zu Ergebnissen führen, "die, ohne dass steuerrechtliche Besonderheiten es gebieten, dem bürgerlichen Recht und dem Handelsrecht widersprechen", denn das Steuerrecht müsse an die Rechtsformen des Zivilrechts anknüpfen, solange nicht Sondervorschriften oder schwerwiegende steuerrechtliche Erwägungen eine Abweichung gebieten würden¹⁾.

Stark in den Vordergrund stellte der Bundesfinanzhof die Einheit der Personengesellschaft in seinem Urteil vom 14.1.1958²⁾, wo er ausdrücklich vom

1) Vgl. BFH-Urteil v. 29.11.1960, I 117/60 S, BStBl 1961 III S. 183.

2) Vgl. BFH-Urteil v. 14.1.1958, I 159/57 U, BStBl 1958 III S. 75.

Betriebsvermögen einer Personengesellschaft spricht¹⁾.

Er fasst in diesem Urteil seine Auffassung von der Bilanzbündeltheorie zusammen und führt aus:

" Die Vorstellung, dass jeder Gesellschafter selbst einen Betrieb führt, soll die Regelung des § 15 Ziff. 2 EStG verständlich machen. Diese Vorschrift geht davon aus, dass die Personengesellschaft einkommensteuerlich kein Steuersubjekt ist und dass deshalb die einzelnen Mitunternehmer als Steuersubjekte die auf sie entfallenden Gewinnanteile als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu versteuern haben. Sie klärt abweichend vom bürgerlichen Recht das Verhältnis der Personengesellschaft zu ihren Gesellschaftern, die der Gesellschaft Dienste leisten oder Wirtschaftsgüter überlassen, dahin, dass grundsätzlich alles, was die Gesellschafter von der Gesellschaft für diese Leistungen beziehen, im Rahmen ihrer Gewerbebetriebe anfällt und deshalb zu ihren Gewinnanteilen gehört. Die Bilanzbündeltheorie und die gedankliche Aufgliederung der Personengesellschaft in Einzelunternehmen der Gesellschafter will in

-
- 1) Zwar hat der Bundesfinanzhof das in diesem Urteil aus der Einheit der Personengesellschaft gefolgerte Ergebnis, wonach eine Personengesellschaft die Sonderabschreibungen nach § 7b EStG in der Regel auch dann in vollem Umfang in Anspruch nehmen darf, wenn nach Fertigstellung der Wohngebäude Gesellschafter ausscheiden oder andere Gesellschafter eintreten, wieder aufgegeben (BFH-Urteil v. 25.11.1965, IV 185/65 S, BStBl 1966 III S. 90), diese Änderung der Rechtsprechung beruht jedoch auf dem besonderen Charakter der 7b-Abschreibungen, auf den wir weiter unten nochmals zurückkommen werden. Den grundsätzlichen Ausführungen zur Bilanzbündeltheorie, auf die es in diesem Zusammenhang ankommt, hat der IV. Senat des Bundesfinanzhofs auch in diesem neuen Urteil ausdrücklich beigelegt.

erster Linie das Verhältnis der Gesellschafter zur Personengesellschaft und der Gesellschafter untereinander verständlich machen. Sie darf aber nicht zu einer Auflösung der Einheit der Personengesellschaft und zu einer Überbetonung der Sonderbilanzen der einzelnen Gesellschafter führen, weil das mit dem Sinn und Zweck der gesetzlichen Gestaltung der Besteuerung von Mitunternehmern der Personengesellschaft nicht vereinbar wäre Nach Möglichkeit ist aber das Gesetz so auszulegen, dass nicht die Einheitsbilanz der Personengesellschaft gegenüber den Sonderbilanzen der Gesellschafter an Bedeutung zurücktritt Eine Auflösung der Einheitsbilanz und eine Überbetonung der Sonderbilanzen der einzelnen Gesellschafter würde das System der einheitlichen Gewinnfeststellung beeinträchtigen, mit erheblichen praktischen Schwierigkeiten verbunden sein und zu einer dem Sinn des Gesetzes nicht entsprechenden Komplizierung der Bilanzierung und Gewinnberechnung führen."

Auch in anderen Entscheidungen hat der Bundesfinanzhof die gedankliche Auflösung der Einheit der Gesamtbilanz der Personengesellschaft nicht konsequent durchgeführt¹⁾. Dies müsste nämlich dazu führen, dass die Wertbewegungen zwischen dem Privatvermögen und dem Betriebsvermögen der Gesellschafter als Vorgänge zwischen dem Privatvermögen eines Mitunternehmers und den verschiedenen Betriebsvermögen aller beteiligten Mitunternehmer anzusehen sind.

1) Vgl. BFH-Urteile v. 25.9.1956, I 256/55 U, BStBl 1957 III S. 2; v. 15.11.1957, VI 43/56 U, BStBl 1958 III S. 68; v. 28.10.1964, IV 155/63, HFR 1965, S. 159 Nr. 129.

Damit wäre eine begriffliche Spaltung notwendig und eine Trennung vorzunehmen einmal in diejenigen Wertbewegungen, die zwischen dem Privatvermögen des einen und den einzelnen Betriebsvermögen der anderen Mitunternehmer stattfinden und weiterhin in diejenigen Wertbewegungen, die sich zwischen dem Privatvermögen und dem eigenen Betriebsvermögen dieses einen Mitunternehmers vollziehen¹⁾.

Als Folge dieser Auffassung müsste dann ein Schuldverhältnis zwischen Gesellschaft und Mitunternehmer gedanklich ebenfalls in verschiedene Schuldverhältnisse aufgegliedert und zumindest insoweit anerkannt werden, als es sich um die Schuldverhältnisse zu den anderen Mitunternehmern handelt.

Im Falle der Zahlung einer Arbeitsvergütung an einen Mitunternehmer würde dies beispielsweise bedeuten, dass der Mitunternehmer seine Arbeitskraft den Einzelbetrieben aller Mitunternehmer zur Verfügung stellt mit der Folge, dass ein Arbeitsverhältnis mit entsprechenden Betriebsausgaben der anderen Mitunternehmer insoweit anerkannt würde, als der tätige Mitunternehmer seine Arbeitskraft den Einzelbetrieben der anderen Mitunternehmer widmet²⁾.

Der Bundesfinanzhof und vorher schon der Reichsfinanzhof sind diesen Weg jedoch nur im Falle der Pensions-

1) Vgl. Kraneis, a.a.O., S. 21.

2) Vgl. Kraneis, a.a.O., S. 23.

verpflichtungen gegenüber den Gesellschaftern gegangen¹⁾ und haben die Aufspaltung eines zivilrechtlich einheitlichen Schuldverhältnisses in mehrere Schuldverhältnisse zwischen den einzelnen Mitunternehmern hier zugelassen.

Dagegen wird von der Rechtsprechung der obersten Steuergerichte bei anderen Sachverhalten eine solche Aufspaltung abgelehnt. So verweigert der Bundesfinanzhof im Urteil vom 15.11.1957²⁾ die teilweise Anerkennung eines Kapitalansamlungsvertrages zwischen einer offenen Handelsgesellschaft und einem ihrer Gesellschafter mit der Begründung, die Möglichkeit einer Einzahlung in den Betrieb der anderen Gesellschafter sei zwar nicht von der Hand zu weisen, eine solche Einzahlung sei aber "nur über den eigenen Betrieb möglich", so dass damit eine Einlage in den eigenen Betrieb gegeben sei. Eine nähere Begründung für diese Ansicht hat der Bundesfinanzhof allerdings nicht gegeben. Das Finanzgericht Hamburg³⁾ war in der Vorentscheidung zur entgegengesetzten Ansicht gekommen. Es hatte in konsequenter Durch-

-
- 1) Vgl. BFH-Urteil v. 8.10.1957, I 347/56 U, BStBl 1957 III S. 440 und RFH-Urteil v. 13.3.1940, VI 750/39, RStBl 1940, S. 474.
 - 2) Vgl. BFH-Urteil v. 15.11.1957, VI 43/56 U, BStBl 1958 III S. 68.
 - 3) Vgl. FG Hamburg, Urteil v. 24.8.1955, I 118/54, EFG 1956, S. 41.

führung der Bilanzbündeltheorie festgestellt, dass der Gesellschafter einer Personengesellschaft steuerrechtlich nicht als Inhaber des Gesellschaftsbetriebs, sondern nur des dem Umfang seiner Mitunternehmerschaft entsprechenden Teilbetriebs anzusehen sei. Als Einlage könne daher nur das angesehen werden, was er diesem Teilbetrieb, nicht aber, was er dem übrigen Gesellschaftsbetrieb, also seinen Mitgesellschaftern, zuführe¹⁾.

Die Begründung des Bundesfinanzhofes, dass eine Einzahlung nur über den eigenen Betrieb möglich sei, lässt sich nicht halten, sofern man konsequent an der Vorstellung von anteiligen Einzelbetrieben festhält. Wie wenig Überzeugend diese Auffassung ist, zeigt sich noch deutlicher, wenn man den Fall annimmt, dass in einer KG ein Kommanditist aufgrund eines Arbeitsvertrages mit seiner Gesellschaft tätig wird. Man kann sich jetzt nur schwer vorstellen, dass dieser Kommanditist nur für seinen eigenen Gewerbebetrieb tätig werden soll, denn ganz offensichtlich wirkt sich seine Tätigkeit auf den Gesamtbetrieb und damit auf die Summe aller Teilbetriebe aus.

1) Vgl. hierzu auch Littmann, Die Gewinne der Personengesellschaft in der Einkommensteuer, DB 1958, S. 580.

Der Bundesfinanzhof hat an dieser Begründung in seinen weiteren Urteilen auch nicht mehr so klar festgehalten. Die Ablehnung einer Aufteilung von Arbeitsverhältnissen der Gesellschafter in einzelne Arbeitsverhältnisse lehnte der Bundesfinanzhof¹⁾ vielmehr meist mit der Begründung ab, dass das wirtschaftlich einheitliche Arbeitsverhältnis auch steuerlich einheitlich zu beurteilen sei, also mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise.

Darüber hinaus ist in der jüngeren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes ein Wandel in der Auffassung vom Wesen der Bilanzbündeltheorie erkennbar, der für die wenigstens teilweise Anerkennung von Rechtsbeziehungen zwischen Mitunternehmern nicht ohne Bedeutung ist.

So geht das Gericht in seinem Urteil vom 2.8.1960²⁾ davon aus, dass jeder Mitunternehmer für seine Person die Gesellschaft verkörpere. Damit zeichnet sich eine Entwicklung ab, die bereits LITTMANN³⁾ forderte und die dann im Urteil des Bundesfinanzhofes vom 3.12.1964⁴⁾ ihren Niederschlag fand. Der

1) Vgl. BFH-Urteile v. 25.9.1956, I 256/55 U, BStBl 1957 III S. 2; v. 28.1.1958, I 71/57 U, BStBl 1958 III S. 112 und v. 2.8.1960, I 221/59 S, BStBl 1960 III 408 für die Geschäftsführerbezüge bei der GmbH & Co KG.

2) Vgl. BFH-Urteil v. 2.8.1960, I 221/59 S, BStBl 1960 III S. 408.

3) Vgl. Littmann, DB 1958, S. 580, a.a.O.

4) Vgl. BFH-Urteil v. 3.12.1964, IV 419/62 U, BStBl 1965 III S. 93.

Bundesfinanzhof bezeichnet dort den Betrieb einer Personengesellschaft als den Betrieb jedes Gesellschafters, lediglich belastet durch die sich aus der Gesamthand ergebenden Mitberechtigungen der anderen Gesellschafter¹⁾. Der Mitunternehmer führt damit nicht mehr entsprechend seiner Beteiligung seinen eigenen Teilbetrieb (Einzelbetriebstheorie²⁾), sondern ist Unternehmer des ganzen Betriebes, und zwar beschränkt durch die Rechte der übrigen Mitunternehmer (Gesamtbetriebstheorie²⁾). Damit steht der Mitunternehmer der betrieblichen Sphäre so gegenüber, als ob der Gewerbebetrieb in vollem Umfang sein eigener wäre³⁾. Wenn der Gewerbebetrieb aber in vollem Umfang sein eigener ist, so kann der Mitunternehmer in keine - auch nicht in teilweise - Rechtsbeziehungen zu diesem Gewerbebetrieb treten.

Zusammenfassend lässt sich die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes dahingehend charakterisieren, dass er die Bilanzbündeltheorie zwar noch für grundsätzlich richtig hält, aber Überspitzungen durch zu starre Handhabung ablehnt⁴⁾. Insbesondere solle an-

1) Ebenso auch im BFH-Urteil v. 25.11.1965, IV 185/65 S., BStBl 1966 III S. 90.

2) Vgl. dazu Boettcher, Enno, a.a.O., Sp. 58.

3) So schon Baltzer, Welche Wirtschaftsgüter, insbesondere Grundstücke und Grundstücksteile rechnen bei der Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen einer Personengesellschaft, DStZ A 1954, S. 187.

4) Vgl. dazu noch das BFH-Urteil v. 31.1.1964, VI 337/62 S., BStBl 1964 III S. 240.

gestrebt werden, das Steuerrecht mit dem bürgerlichen Recht in Einklang zu halten, sofern steuerrechtliche Besonderheiten nicht zwingend etwas anderes gebieten¹⁾. Der Bundesfinanzhof sieht die Bilanzbündeltheorie jedoch nicht mehr im Sinne der Einzelbetriebstheorie, sondern geht - allerdings nicht einheitlich²⁾ - im Sinne der Gesamtbetriebstheorie davon aus, dass jeder Mitunternehmer als Inhaber des ganzen Betriebes der Personengesellschaft anzusehen ist, lediglich beschränkt durch die Rechte der übrigen Mitunternehmer³⁾.

Nachdem nunmehr die Grundgedanken der Bilanzbündeltheorie und ihre Entwicklung durch die Rechtsprechung dargestellt wurden, ist es notwendig, noch auf die entscheidenden Auswirkungen dieser Theorie einzugehen, nämlich auf die Auswirkungen auf den Gewinn- und Betriebsvermögensbegriff.

-
- 1) Vgl. BFH-Urteil v. 31.1.1964, VI 337/62 S, BStBl 1964 III S. 240.
 - 2) Vgl. hierzu das BFH-Urteil v. 28.10.1964, IV 155/63, HFR 1965, S. 159 Nr. 129, wo der BFH die Bilanzbündeltheorie wieder ganz im Sinne der Einzelbetriebstheorie definiert, ohne daraus allerdings Folgerungen zu ziehen, die der Gesamtbetriebstheorie widersprechen würden. Auch im Urteil v. 12.3.1964, IV 415/62, DB 1964, S. 1012, gründet der BFH seine Entscheidung auf die Einzelbetriebstheorie.
 - 3) Vgl. BFH-Urteil v. 25.11.1965, a.a.O.

4. Die Auswirkungen der Bilanzbündeltheorie

a) Umfang des Gewinnbegriffes

Wenn die Bilanzbündeltheorie davon ausgeht, dass die Personengesellschaft steuerlich nur als eine Vereinigung von an sich selbständigen Gewerbetreibenden anzusehen ist und die Bilanz der Personengesellschaft nur als rechnerische Zusammenfassung der von jedem Gesellschafter besonders aufzustellenden Einzelbilanzen, so folgt daraus, dass jedes Rechtsgeschäft und jede Wertbewegung, die das Betriebsvermögen der Personengesellschaft betreffen, unmittelbare Auswirkungen auf den Gewinn und auf das Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer haben müssen. Wenn einkommensteuerlich die Gesellschaft nicht existiert, so sind auch keine schuldrechtlichen Beziehungen zwischen der Gesellschaft und den Gesellschaftern möglich, da nur Rechtssubjekte miteinander in rechtsgeschäftliche Beziehungen treten können. Wenn man bei diesen Überlegungen von der Gesamtbetriebstheorie ausgeht, so ändert sich nur die Begründung: Rechtsbeziehungen sind hier nicht möglich, weil niemand mit sich selbst in Rechtsbeziehungen treten kann.

Wenn es keine Rechtsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und den Gesellschaftern gibt, so können die sich auf diese Beziehungen gründenden Vergütungen steuerlich keinen Aufwand bilden. Damit stellen die aufgrund von bürgerlich-rechtlich einwand-

freien Vereinbarungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern gezahlten Mieten, Pachtzahlungen, Zinsen, Arbeitsvergütungen usw. einkommensteuerlich gewerblichen Gewinn dar. Der steuerliche Gewinnbegriff geht also weiter als der Begriff des handelsrechtlichen Gesellschaftsgewinns¹⁾. Dieses aus der Bilanzbündeltheorie gewonnene Ergebnis ergibt sich aber auch unmittelbar aus § 15 Ziff. 2 EStG. Insofern kommt der Bilanzbündeltheorie für die Erweiterung des Gewinnbegriffs die Rolle eines Bildes zu, um die Bedeutung des § 15 Ziff. 2 EStG zu veranschaulichen²⁾.

Handelsrechtlich werden diese Vergütungen zunächst als Betriebsausgaben behandelt und mindern damit den Gewinn der Personengesellschaft. Sie werden dann jedoch nach § 15 Ziff. 2 EStG bei der einheitlichen Gewinnfeststellung (§ 215 AO) dem nach handelsrechtlichen Grundsätzen entsprechend den gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen ermittelten Gewinnanteil wieder hinzugerechnet.

b) Bewertungsfreiheiten und Sonderabschreibungen

Die Vorstellung von der Auflösung der Personengesellschaft in einzelne Gewerbebetriebe müsste dazu führen, dass jeder Gesellschafter die Bewertungsvorschriften, die Vorschriften über Abschreibungen usw.

1) Vgl. auch Kraneis, a.a.O., S. 20 ff.

2) Vgl. BFH-Urteil v. 1.4.1966, VI 26/65, BStBl 1966 III S. 365.

für seinen Teilbetrieb selbständig anwenden kann, eine Ansicht, die auch im Schrifttum hinsichtlich der anzuwendenden Abschreibungsmethode vertreten wurde¹⁾. Solche verschiedenen Bewertungs- oder vor allem Abschreibungsmethoden könnten durchaus ihren Sinn haben, wenn man überlegt, dass durch sie Gewinnverlagerungen in andere Abrechnungsperioden möglich sind, die vielleicht nur ein Teil der Gesellschafter im Hinblick auf seine sonstigen einkommensteuerlichen Verhältnisse für wünschenswert hält.

Praktische Bedeutung würde diese Folgerung aus der Bilanzbündeltheorie in den Fällen haben, in denen dem Kaufmann eine gewisse Entscheidungsfreiheit eingeräumt wird, z.B. bei Sonderabschreibungen, bei Teilwertabschreibungen oder bei der Bildung von bestimmten Rückstellungen (z.B. Pensionsrückstellungen). Gerade für diese Fälle hat der Bundesfinanzhof jedoch entschieden, dass hier die Geschäftsführung der Personengesellschaft von der Entscheidungsbefugnis nur einheitlich Gebrauch machen und nicht ein einzelner Mitunternehmer für seine Sonderbilanz einen anderen Wertansatz verlangen könne. Ein anderes Ergebnis sei als eine

1) Vgl. z.B. Mondorf, AfA bei Schiffen von Mitunternehmergemeinschaften, DB 1957, S. 293; Böttcher, Conrad, Zum Wirtschafts- und Steuerrecht der Familienunternehmen, StBJB 1956/57, S. 147 (166); Meilicke, Steuerlich günstige Formen der Unternehmensgestaltung, StBJB 1956/57, S. 181 (192).

unzulässige Überbetonung der Sonderbilanzen abzulehnen¹⁾.

Diese Entscheidung ist im Ergebnis wohl als sinnvoll anzusehen. Das darf aber nicht darüber hinwegtäuschen, dass das Urteil mit der Bilanzbündeltheorie im Sinne der Einzelbetriebstheorie nicht zu vereinbaren ist.

Zu einer abweichenden Auffassung kommt der Bundesfinanzhof nur bei der Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen, die auf persönlichen Eigenschaften der Gesellschafter beruhen (z.B. §§ 7a und 7e EStG). Diese Vergünstigungen können nur den betreffenden Gesellschaftern persönlich zugute kommen, so dass es in diesen Fällen unumgänglich ist, auf die steuerpflichtige Einzelperson als solche abzustellen, um zu dem vom Gesetzgeber angestrebten Ziel zu gelangen. Technisch kann das mit Hilfe von Sonderbilanzen geschehen²⁾.

Als eine solche persönliche Eigenschaft sieht der Bundesfinanzhof neuerdings auch die Herstellereigenschaft im Sinne von § 7b EStG an³⁾, die deshalb von Bedeutung ist, weil § 7b EStG nur die Herstellungskosten und nicht auch die Anschaffungskosten begünstigt. Daher können die Gesellschafter einer Per-

1) Vgl. BFH-Urteil v. 14.1.1958, I 159/57 U, BStBl 1958 III S. 75.

2) Vgl. BFH-Urteil v. 14.1.1958, a.a.O.

3) Vgl. BFH-Urteil v. 25.11.1965, IV 185/65 S, BStBl 1966 III S. 90.

sonengesellschaft unterschiedliche Abschreibungen nach § 7b EStG in Anspruch nehmen, die Vergünstigung steht ihnen aber nur insoweit zu, als die Gesellschafter an der Herstellung des Wohngebäudes beteiligt waren und an dem hergestellten Gebäude vermögensrechtlich beteiligt geblieben sind.

Mit diesem Urteil hat der Bundesfinanzhof seinen im Urteil vom 14.1.1958¹⁾ vertretenen, aber in der Literatur²⁾ auf Widerspruch gestossenen Standpunkt aufgegeben, nach dem die Personengesellschaft selbst als Herstellerin anzusehen sei, und daher die Sonderabschreibungen nach § 7b EStG grundsätzlich nur einheitlich vorgenommen werden könnten. Die Sonderabschreibung sollte nach der früheren Auffassung aber auch dann in vollem Umfang erhalten bleiben, wenn Gesellschafter ausscheiden oder neu eintreten.

c) Die Zurechnungen nach § 15 Ziff. 2 EStG

Weiter oben wurde festgestellt, dass der einkommensteuerliche Gewinnbegriff weiter geht als der Begriff des handelsrechtlichen Gesellschaftsgewinnes. Der Unterschied ergibt sich dabei aus den Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat. Diese Ver-

1) Vgl. BFH-Urteil v. 14.1.1958, I 159/57 U, BStBl 1958 III S. 75.

2) Vgl. z.B. Littmann, DB 1958, S. 580 (583), a.a.O.; Kraneis, a.a.O., S. 67; Grieger, Zur Ertragsbesteuerung der Personen- und Familiengesellschaften, DStZ A 1965, S. 337 (339).

gütungen gehören zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb.

Bei der Frage, was im Einzelfall zu diesen Vergütungen zu rechnen ist, ergeben sich immer wieder Schwierigkeiten, obwohl der Wortlaut von § 15 Ziff. 2 EStG in dieser Hinsicht klar zu sein scheint.

So wird von der Zurechnungspflicht nach § 15 Ziff. 2 EStG dann eine Ausnahme gefordert, wenn ein Kommanditist zu seiner Gesellschaft ein bürgerlich-rechtlich zulässiges¹⁾ Arbeitsverhältnis begründet und dabei nur einen ganz geringfügigen Anteil am Gesellschaftsvermögen hat²⁾.

Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und der Finanzgerichte hat sich jedoch eindeutig für die einheitliche Behandlung aller Einkünfte des Mitunternehmers aus der Gesellschaft ausgesprochen,

1) Vgl. z.B. BGH-Urteil v. 11.7.1962, IV ZR 39/62, DB 1963, S. 486.

2) So z.B. Heuer, Mitunternehmer oder Angestellter, FR 1953, S. 82; Labus, Arbeitnehmer als Kommanditisten, BB 1957, S. 671 und BB 1958, S. 693; Schulze, Tätigkeitsvergütungen der Gesellschafter einer Personengesellschaft, DB 1962, S. 1516; anderer Ansicht dagegen: Jurkat, BB 1953, S. 313, a.a.O.; Stegmaier, Mitunternehmerschaft bei Arbeitnehmer-Kommanditisten, FR 1957, S. 471.

und zwar unabhängig vom Rechtsgrund des Zuflusses und unabhängig von der Höhe der Kommanditeinlage¹⁾²⁾.

Auch in einem weiteren Fall wird in der Literatur die einschränkende Anwendung von § 15 Ziff. 2 EStG verlangt, und zwar dann, wenn ein Gesellschafter Vergütungen für seine Tätigkeit erhält, die er aufgrund eines neben dem Gesellschaftsverhältnis bestehenden Beratungsvertrags oder ähnlichen Vertragsverhältnisses ausübt.

Verschiedene Autoren³⁾ wollen hier § 15 Ziff. 2 EStG dahingehend restriktiv auslegen, dass Vergütungen

-
- 1) Vgl. z.B. FG Rheinland-Pfalz, Urteil v. 7.5.1957, II 205/56, BB 1957, S. 671, bestätigt durch das BFH-Urteil v. 18.3.1958, I 152/57, BB 1958, S. 693 (amtlich nicht veröffentlicht); Hessisches Finanzgericht Kassel, Urteil v. 24.2.1959, I 61-65/57 rk, EFG 1959, S. 199 Nr. 245; BFH-Urteile v. 28.1.1958, I 71/57 U, BStBl 1958 III S. 112; v. 29.9.1959, I 84/59, StRK EStG § 15 R 170, DB 1959, S. 1422; v. 28.10.1964, IV 155/63, HFR 1965, S. 159 Nr. 129; v. 19.11.1964, IV 136/137/64, HFR 1965, S. 210 Nr. 172.
 - 2) Der Reichsfinanzhof hatte zunächst noch Ausnahmen für denkbar gehalten, so z.B. im Urteil v. 8.2.1928, VI A 817/27, StuW 1928 Sp. 309 Nr. 185, das er im Urteil v. 28.9.1932, VI A 1287/32, RStBl 1932, S. 1173, nochmals bestätigte.
 - 3) Vgl. Lademann-Lenski-Brockhoff, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Dritte Auflage, Stuttgart-München-Hannover 1963, Anm. 14 zu § 15 EStG; Müller-Bubenzer, Einheitliche Gewinnfeststellung und Vergütungen im Sinne des § 15 Ziff. 2 EStG, die ein Angehöriger eines freien Berufes bezieht, DStR 1962/63, S. 460; Garsmüller, Die steuerliche Behandlung der an Gesellschafter gezahlten Vergütungen, FR 1961, S. 128; Schulze, DB 1962, S. 1516, a.a.O.; Boettcher, Enno, StuW 1965, Sp. 100, a.a.O.

aus Tätigkeiten, die der Gesellschafter im Rahmen einer anderweitigen gewerblichen oder sonstigen beruflichen Tätigkeit zufällig auch der Gesellschaft gegenüber entfaltet, den Einkünften aus der anderweitigen Tätigkeit zuzurechnen sind. Zur Begründung dieser Einschränkung wird dabei auf die geänderte Verkehrsauffassung hingewiesen und auf die Schwierigkeiten, die sich aus der Notwendigkeit ergeben, dass der Gesellschafter seine Praxiskosten anteilig als Sonderaufwendungen bei der einheitlichen Gewinnfeststellung geltend machen muss¹⁾.

Der Bundesfinanzhof hat jedoch ausnahmslos die Ansicht vertreten²⁾, dass das Tatbestandsmerkmal "Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft" weit auszulegen sei. Es komme nicht darauf an, ob die Tätigkeit ihre rechtliche Grundlage im Gesellschaftsvertrag habe, sondern allein darauf, ob sie der

-
- 1) Vgl. hierzu noch Kayser, Steuerliche Behandlung der Vergütung für freiberufliche Leistungen eines Mitunternehmers einer Personengesellschaft, RWP-Blattei 14 D Est II B 22-28/61, Einzelfragen.
 - 2) Vgl. BFH-Urteil v. 13.3.1964, VI 308/62, HFR 1964, S. 289 Nr. 264; BFH-Urteil v. 28.10.1964, IV 155/63, HFR 1965, S. 159 Nr. 129.

Gesellschaft diene¹⁾.

Die Rechtsprechung kann sich sowohl in den Fällen der Arbeitnehmer-Kommanditisten als auch in den Fällen einer freiberuflichen Tätigkeit eindeutig auf den Wortlaut von § 15 Ziff. 2 EStG berufen. Das ist zu beachten, auch wenn diese Ergebnisse im Einzelfall unbefriedigend erscheinen und auch allgemein im Wirtschaftsleben abgelehnt werden²⁾.

Eine andere Auffassung würde eine Auslegung gegen den Wortlaut der Gesetzesvorschrift bedeuten. Eine solche Auslegung ist zwar grundsätzlich möglich, jedoch nur dann, wenn bei verständiger Würdigung nach dem Sinnzusammenhang der Wortlaut den wirklichen Willen des Gesetzgebers nicht wiedergibt³⁾.

1) Mit dieser Ansicht stimmen auch überein: Blümich-Falk, a.a.O., Anm. 14b zu § 15 EStG; Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 35a zu § 15 EStG (Ergänzungslieferung Juni 1965. In früheren Lieferungen vertraten Herrmann-Heuer diese Ansicht noch nicht); Littmann, EStG, a.a.O., Tz 107 zu § 15 EStG; Mittelbach, Vergütungen an Gesellschafter eines Gewerbebetriebs, die einen freien Beruf ausüben, FR 1959, S. 537 ff.; Hessisches Finanzgericht Kassel, Urteil v. 24.2.1959, I 61-65/57 rk, EFG 1959, S. 199 Nr. 245.

2) So z.B. Mittelbach, a.a.O.

3) Vgl. BVerfG-Urteil v. 23.10.1951, 2 BvG 1/51, BVerfGE Bd. 1 S. 14 ff.; BFH-Urteile v. 7.5.1957, I 285/56 U, BStBl 1957 III S. 264 und v. 6.12.1961, VI 319/60 U, BStBl 1962 III S. 126.

Es müsste in diesem Fall eine verdeckte Regelungslücke¹⁾ vorliegen, d.h. der Gesetzgeber müsste übersehen haben, § 15 Ziff. 2 EStG für die hier infrage stehenden Fälle einzuschränken, sei es, dass diese Frage nicht in seinen Gesichtskreis getreten ist oder dass durch die Entwicklung der Verhältnisse hier ein Sachverhalt zu beurteilen ist, an den der Gesetzgeber noch nicht denken konnte²⁾.

Diese Voraussetzungen scheinen jedoch hier nicht gegeben zu sein. Da die Fälle der hier infrage stehenden Art nicht so selten sind, dass sie der Gesetzgeber übersehen haben konnte und auch nicht als eine neu auftretende Erscheinung anzusehen sind, muss wohl davon ausgegangen werden, dass die Subsumtion auch dieser Fälle unter § 15 Ziff. 2 EStG dem Willen des Gesetzgebers entspricht.

Sowohl bei den Tätigkeitsvergütungen der Arbeitnehmer-Kommanditisten als auch bei den Vergütungen für eine ihrer Art nach freiberuflichen Tätigkeit für die Gesellschaft erscheint es daher nicht möglich, dass die Gerichte zu einer restriktiven Auslegung gegen den Wortlaut des Gesetzes kommen können, wenn sie nicht die Grenze überschreiten

1) Vgl. Larenz, a.a.O., S. 283.

2) Vgl. auch Hartz, Die Auslegung von Steuergesetzen, Herne 1957, S. 23.

wollen, die den Gerichten durch das in Artikel 20 Abs. 3 des Grundgesetzes verankerte Prinzip der Gewaltenteilung gezogen ist¹⁾.

Weniger Schwierigkeiten bereitet die Zurechnung der Vergütungen, die für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen werden. Der klare Wortlaut von § 15 Ziff. 2 EStG lässt auch hier an sich keine Ausnahmen von der Zurechnungspflicht zu. Die von der Rechtsprechung trotzdem zugelassenen Ausnahmen sind daher auch nur aus dem Gedanken der Praktikabilität heraus zu erklären.

Es handelt sich dabei um kurzfristige Vorauslagungen von Geldbeträgen durch einen Gesellschafter zur vorübergehenden Befriedigung eines Geldbedürfnisses (z.B. Einlösung einer Nachnahme)²⁾ und um Kreditierungen auf Lieferungen im laufenden Geschäftsverkehr, die in geschäftsüblicher Weise abgedeckt werden³⁾.

Trotzdem kommt gerade der Zurechnung der Vergütungen für die Überlassung von Wirtschaftsgütern nach § 15 Ziff. 2 EStG entscheidende Bedeutung zu, und zwar insofern, als die Bilanzbündeltheorie diese Zurechnungspflicht als die gesetzliche Grundlage für ihre Folgerungen für den Umfang des Betriebsvermögens bei Personengesellschaften ansieht.

1) Vgl. Hartz, a.a.O., S. 35 und Mittelbach, a.a.O.

2) Vgl. RFH-Urteil v. 19.9.1940, III 238/39, RStBl 1940, S. 980.

3) Vgl. RFH-Urteil v. 12.5.1937, VI A 287/37, RStBl 1937, S. 932; BFH-Urteile v. 6.9.1960, I 29/60 U, BStBl 1960 III S. 443 und v. 14.6.1960, I 37/60 U, BStBl 1961 III S. 123.

d) Überlassung von Wirtschaftsgütern an die Gesellschaft durch einzelne Gesellschafter

Die Anwendung der Bilanzbündeltheorie führt zu einer Veränderung des steuerlichen Betriebsvermögensbegriffes bei Personengesellschaften. Aus dem Gedanken, dass jeder Gesellschafter einkommensteuerlich seinen eigenen Gewerbebetrieb betreibt und damit Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter nicht möglich sind, ist mit der Bilanzbündeltheorie zu folgern, dass die Frage des Umfangs des Betriebsvermögens der Gesellschafter¹⁾ von Personengesellschaften nach den gleichen Grundsätzen wie beim Einzelunternehmer zu beurteilen ist. Das bedeutet, dass die von der Rechtsprechung entwickelte Lehre vom notwendigen und gewillkürten Betriebsvermögen sowie vom notwendigen Privatvermögen²⁾ auch auf die Mitunternehmerschaften anzuwenden ist. Dies führt jedoch deshalb zu besonderen Schwierigkeiten, weil die Mitunternehmerschaften ein Gesamthandsvermögen besitzen, das vom Privatvermögen der Gesellschafter zu trennen ist. Es geht dabei einmal um die Behandlung von Wirtschaftsgütern, die zwar von der Gesellschaft genutzt werden, aber im Einzeleigentum eines oder einiger Gesellschafter stehen, andererseits aber auch um die Behandlung von wirtschaf-

1) Becker, Stuw 1937 I Sp. 1080, a.a.O., hält es für einen überflüssigen und leicht irreführenden Umweg, überhaupt noch von einem Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft zu sprechen. Es sei wirklich einfacher, nur ein Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer anzunehmen.

2) Vgl. z.B. Blümich-Falk, a.a.O., Anm. 12 zu § 4 EStG; Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 6 - 15 zu § 4 EStG.

gütern, die sich zwar im Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft befinden, aber von einem oder einigen Gesellschaftern privat genutzt werden.

Nachstehend soll zunächst aufgezeigt werden, wie die Bilanzbündeltheorie die Schwierigkeiten zu lösen versucht hat, die bei der Überlassung von Wirtschaftsgütern an die Gesellschaft durch einzelne Gesellschafter auftreten.

Es kommt häufig vor, dass ein Gesellschafter ein ihm gehöriges Wirtschaftsgut, z.B. ein Grundstück, das für Betriebszwecke benötigt wird, nicht in das Gesellschaftsvermögen einbringt, sondern es der Gesellschaft nur miet- oder pachtweise zur Verfügung stellt. Zivilrechtlich bleibt dieses Wirtschaftsgut im Eigentum des Gesellschafters. Für die Benutzung wird der Gesellschafter in der Regel ein Entgelt verlangen. Von dieser zivilrechtlichen Gestaltung weicht die Bilanzbündeltheorie ab und behandelt solche Wirtschaftsgüter als notwendiges Betriebsvermögen¹⁾, womit der handelsrechtliche Betriebsvermögensbegriff bei Personengesellschaften erweitert wird.

Das war jedoch nicht immer so, vielmehr rechnete der Reichsfinanzhof entsprechend der Anerkennung schuldrechtlicher Verträge zwischen Gesellschaft und Gesell-

1) Vgl. RFH-Urteile v. 29.9.1937, VI A 473/37, RStBl 1937, S. 1204; v. 9.3.1944, III 81/43, RStBl 1944, S. 491; BFH-Urteile v. 28.9.1951, I 11/45 U, BStBl 1952 III S. 15; v. 1.3.1960, I 197/59, StRK EStG § 5 R 250; v. 3.12.1964, IV 419/62 U, BStBl 1965 III S. 92 und v. 12.2.1965, VI 306/63, HFR 1965, S. 404 Nr. 328.

schafter für den Bereich der Einkommensteuer bis zum Ende der 20iger Jahre die vom Gesellschafter an die Gesellschaft überlassenen Wirtschaftsgüter nicht zum Betriebsvermögen der Gesellschaft¹⁾ und nahm auch kein besonderes Betriebsvermögen der Gesellschafter an. Diese Auffassung änderte er erst in seinem Urteil vom 22.10.1931²⁾. Dort hatte der bisherige Einzelunternehmer bei der Umwandlung einer Einzelfirma in eine OHG betriebsnotwendige Grundstücke nicht in die OHG eingebracht, sondern nur an diese verpachtet. Der Reichsfinanzhof entschied, dass diese Grundstücke nicht infolge der Zurückbehaltung Privatvermögen des bisherigen Alleinunternehmers geworden seien. Er berief sich dabei auf § 26 Abs. 2 Nr. 3 des damals geltenden Bewertungsgesetzes vom 10.8.1925³⁾, wonach zum gewerblichen Betrieb einer OHG oder KG auch diejenigen Gegenstände gehörten, die im Eigentum eines oder mehrerer Gesellschafter standen, aber dem Betrieb der Firma dienten.

Der Reichsfinanzhof behielt diese Rechtsprechung auch bei, als im Reichsbewertungsgesetz vom 16.10.1934⁴⁾ § 26 Abs. 2 Ziff. 3 des Reichsbewertungsgesetzes 1925

1) Vgl. RFH-Urteil v. 8.8.1928, VI A 910/28, Stuw 1928 Nr. 801 Sp. 1400.

2) Vgl. RFH-Urteil v. 22.10.1931, VI A 1949/29, RStBl 1932, S. 388.

3) Vgl. RGBl 1925 I S. 214.

4) Vgl. RGBl 1934 I S. 1035.

bzw. § 44 Abs. 2 Ziff. 3 des Reichsbewertungsgesetzes vom 22.5.1931¹⁾ durch § 56 Abs. 1 Ziff. 7 ersetzt und die Zuordnungsklausel für nicht der Gesellschaft gehörige Wirtschaftsgüter ersatzlos gestrichen wurde. Als Begründung diente jetzt nicht mehr das Bewertungsgesetz, sondern die Bilanzbündeltheorie²⁾.

Dieser Auffassung ist dann auch der Bundesfinanzhof gefolgt und zwar sowohl für den Bereich des Bewertungsrechts als auch der Einkommensteuer³⁾. Dabei hält der Bundesfinanzhof in seinen neuen Urteilen⁴⁾ die Anwendung der Bilanzbündeltheorie in diesen Fällen für eine sinnigere Auslegung von § 15 Ziff. 2 EStG. Er gründet damit die Bilanzbündeltheorie eindeutig auf diese Vorschrift⁵⁾, während z.B. KRANEIS⁶⁾ der Bilanzbündeltheorie den Rang einer selbständigen - ungeschriebenen - Rechtsnorm zuerkennen will, die nicht

1) Vgl. RGBI 1931 I S. 161 (222).

2) Vgl. RFH-Urteile v. 29.9.1937, VI A 473/37, RStBl 1937, S. 1204; v. 4.1.1939, VI 807/38, RStBl 1939, S. 284 und v. 9.3.1944, III 81/43, RStBl 1944, S. 491.

3) Vgl. z.B. BFH-Urteile v. 24.2.1956, III 13/56 U, BStBl 1956 III S. 110; v. 10.4.1964, III 255/60 U, BStBl 1964 III S. 354; v. 3.12.1964, IV 419/62 U, BStBl 1965 III S. 92; v. 12.2.1965, VI 306/63, HFR 1965 S. 404 Nr. 328 und v. 8.10.1965, VI 185/64 U, BStBl 1965 III S. 708.

4) Vgl. BFH-Urteil v. 12.2.1965, a.a.O.; v. 8.10.1965, a.a.O.; und v. 28.3.1966, VI 43/65, BStBl 1966 III S. 352.

5) Vgl. BFH-Urteil v. 12.2.1965, a.a.O.

6) Vgl. Kraneis, a.a.O., S. 33.

als Frucht des § 15 Ziff. 2 EStG, sondern als Ergebnis einer Gesamtinterpretation des Einkommensteuergesetzes anzusehen sei.

Ebenfalls als notwendiges Betriebsvermögen angesehen werden Grundstücke und Grundstücksteile, die dem Betrieb einer Personengesellschaft dienen, aber nicht der Gesellschaft, sondern einer aus den gleichen Beteiligten mit den gleichen Beteiligungsverhältnissen bestehenden Erbengemeinschaft gehören. Hierzu hat die Rechtsprechung die Trennung der Eigentumsverhältnisse im Ergebnis nur als steuerlich nicht zu beachtende "leere Form" angesehen¹⁾.

Weiter sollen zum notwendigen Betriebsvermögen auch Grundstücke oder Grundstücksteile gehören, die dem Betrieb einer Personengesellschaft dienen, aber einer Gesamthandsgemeinschaft gehören (z.B. Erbengemeinschaft), an der auch Personen beteiligt sind, die nicht Gesellschafter der Personengesellschaft sind²⁾. Der Bundesfinanzhof ist dabei in seinem Urteil vom 18.3.1958³⁾ von § 11 Ziff. 5 StAnpG ausgegangen, wonach Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand

1) Vgl. RFH-Urteil v. 2.11.1938, VI 585/38, RStBl 1939 S. 88 und BFH-Urteil v. 28.9.1951, I 11/45 U, BStBl 1952 III S. 15.

2) Vgl. BFH-Urteile v. 18.3.1958, I 147/57 U, BStBl 1958 III S. 262 und v. 4.9.1961, I 29/61, HFR 1961, S. 270 Nr. 276, wo eine Ausnahme für undeutende Zwerganteile gemacht wird.

3) a.a.O.

zustehen, bei der Besteuerung den Beteiligten so zuzurechnen sind, als wären sie nach Bruchteilen berechtigt. Die einem Gesellschafter gehörenden Bruchteile an einem Grundstück seien im Entscheidungsfall aber notwendiges Betriebsvermögen. Die Erwägung, dass die Zugehörigkeit eines Grundstücks zum Betriebsvermögen einheitlich beurteilt werden sollte¹⁾, müsse gegenüber den Rechtsgrundsätzen über den betrieblichen Charakter des Vermögens der Gesellschafter, das dem Betrieb dient, zurücktreten.

Im gleichen Urteil hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass Grundstücke und Grundstücksteile, die dem Betrieb der Personengesellschaft nur zum Teil dienen, nur mit diesem betrieblich genutzten Teil zum notwendigen Betriebsvermögen gehören sollen.

Nicht zum notwendigen Betriebsvermögen sollen solche betrieblich genutzten Grundstücksteile gerechnet werden, deren Wert im Verhältnis zum Wert des ganzen Grundstücks - nicht im Verhältnis zum Wert des Grundstücksteils des Gesellschafters - von untergeordneter Bedeutung ist²⁾³⁾.

-
- 1) Vgl. Baltzer, Was rechnet bei der steuerlichen Gewinnermittlung **zum Betriebsvermögen** bei Miteigentum zur gesamten **Hand** oder nach Bruchteilen, Stuw 1954 I Sp. 669; ders., DStZ A 1954, S. 187, a.a.O.
 - 2) Vgl. Einkommensteuerrichtlinien 1965 i.d.F. der Einkommensteuer-Ergänzungsrichtlinien v.26.4.1966 (ESTER 1965; Beilage zum BAnz Nr.84 v. 4.5.1966), Abschnitt 14 Abs. 10.
 - 3) Vgl. RFH-Urteile v. 14.4.1931, VI A 2079/29, RStBl 1931, S. 348 u. v. 17.6.1931, VI A 1682/30, RStBl 1931, S. 738.

Dagegen wird den Haftungsverhältnissen bei der Gesellschaft keine Bedeutung zugemessen. Daher bildet das Grundstück eines Kommanditisten, das er an die Gesellschaft vermietet hat, auch dann notwendiges Betriebsvermögen der Gesellschaft, wenn der Kommanditist seine Einlage geleistet hat und damit mit dem Grundstück nicht für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft haftet¹⁾.

Wenn die betriebliche Nutzung eines im Alleigentum eines Gesellschafters stehenden Wirtschaftsgutes endet, weil das Wirtschaftsgut beispielsweise in Zukunft von einem Gesellschafter für private Zwecke benutzt wird, so stellt das eine mit dem Teilwert zu bewertende Entnahme dar. Dabei ist der Entnahmegewinn dem entnehmenden Gesellschafter allein zuzurechnen, wenn dieser Eigentümer des Grundstücks ist und wenn nichts anderes vereinbart ist²⁾.

Ebenfalls eine Entnahme zum Teilwert ist nach dem Urteil des Bundesfinanzhofes vom 17.4.1962³⁾ anzunehmen, wenn ein Gesellschafter, der ein ihm gehörendes Wirtschaftsgut der Gesellschaft zur Nutzung überlassen hat, aus der Gesellschaft ausscheidet und das Grundstück weiterhin der Gesellschaft zur Nutzung überlässt. Der freiwillige Akt des Ausscheidens führt nach dem Bundesfinanzhof ebenso zur Überführung des bisherigen Betriebsvermögens ins Privatvermögen wie die Aufgabe eines Gewerbebetriebes.

1) Vgl. Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 13e zu § 4 EStG.

2) Vgl. BFH-Urteil v. 1.3.1960, I 197/59, HFR 1961, S. 193 Nr. 195.

3) Vgl. BFH-Urteil v. 17.4.1962, I 296/61, HFR 1962, S. 226 Nr. 211.

e) Überlassung von Wirtschaftsgütern an einzelne
Gesellschafter durch die Gesellschaft

Die sich im Gesamthandseigentum einer Personengesellschaft befindlichen und dem Betrieb dienenden Wirtschaftsgüter sind Betriebsvermögen. Das gilt auch dann, wenn sie bürgerlich-rechtlich nicht formell in den Betrieb der Personengesellschaft eingebracht werden¹⁾. Dabei soll es nach dem Urteil des Reichsfinanzhofs vom 4.1.1939²⁾ auch unerheblich sein, dass bei der Einbringung eines Grundstücks oder Grundstücksteils vereinbart worden ist, dass Gewinne und Verluste aus dem Grundstück oder Grundstücksteil ausschliesslich dem einbringenden Gesellschafter zugerechnet werden. Eine solche Vereinbarung stelle lediglich eine Gewinnverteilungsabrede dar.

Die Zugehörigkeit von Wirtschaftsgütern zum Betriebsvermögen von Personengesellschaften wird jedoch dann zweifelhaft, wenn Wirtschaftsgüter sich zwar im Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft befinden, aber von Gesellschaftern privat genutzt werden, z.B. als Einfamilienhaus. Die konsequente Anwendung der Bilanzbündeltheorie, die bei der Frage der Zurechnung zum Betriebsvermögen keinen Unterschied zwischen Einzelkaufmann und Personengesellschaft macht, müsste dazu führen, dass ungeachtet der bürgerlich-rechtlichen Zurechnung des Eigentums

1) Vgl. RFH-Urteil v. 2.11.1938, VI 585/38, RStBl 1939, S. 88.

2) Vgl. RFH-Urteil v. 4.1.1939, VI 807/38, RStBl 1939, S. 284.

ein Wirtschaftsgut für die Dauer der privaten Nutzung auch bei Aufnahme in die Buchführung nicht zum Betriebsvermögen der Gesellschaft gehören kann. Diese Folgerung hatte der Reichsfinanzhof auch gezogen¹⁾. Demgegenüber hatte der Reichsfinanzhof darauf hingewiesen, dass das klare steuerliche Ergebnis eines Unternehmens nicht dadurch für die Einkommensteuer verwischt werden könne, dass private Aufwendungen der Teilhaber, die ausschliesslich ihrer Lebenshaltung dienen, über Betriebsvermögen verrechnet werden²⁾.

Die gegen diese Auffassung in der Literatur vorgebrachte scharfe Kritik³⁾ führte schliesslich dazu, dass der Bundesfinanzhof ihren entscheidenden Argumenten in seinem Urteil vom 29.11.1960⁴⁾ Rechnung trug. Nach dieser Entscheidung führt die Überlassung eines einer Personengesellschaft gehörenden Einfamilienhauses an einen Gesellschafter zu privaten

-
- 1) Vgl. RFH-Urteil v. 10.9.1941, VI 293/41, RStB1 1941, S. 814.
 - 2) Vgl. RFH-Urteil v. 5.2.1936, VI A 921/35, RStB1 1936, S. 726.
 - 3) So vor allem Zitzlaff, Von Gesellschaftern als Wohnung benutzte Wohngrundstücke der Personengesellschaft, StuW 1952 I Sp. 315; ders., Gehört das einer Personengesellschaft gehörende, von dem geschäftsführenden Gesellschafter bewohnte Wohnhaus zum Betriebsvermögen der Gesellschaft, DStZ A 1954, S. 289; Littmann, EStG, a.a.O., Tz 302 zu §§ 4,5 EStG; Römer, Zugehörigkeit von Grundstücken zum Betriebsvermögen einer Personengesellschaft, DB 1958, S. 1082.
 - 4) Vgl. BFH-Urteil v. 29.11.1960, I 117/60 S, BStB1 1961 III S. 183. Durch dieses Urteil wurde die Entscheidung des FG Nürnberg vom 26.2.1960, I 233-235/57, EFG 1960, S. 411 Nr. 462, bestätigt.

Wohnzwecken nicht ohne weiteres zu einer Entnahme durch den nutzenden Gesellschafter. Es ist auch möglich, dass einem Gesellschafter nur die Nutzung überlassen wird mit der Folge, dass auch nur diese Nutzung entnommen wird.

Der Bundesfinanzhof lehnt dabei die Anwendung der seiner Ansicht nach grundsätzlich richtigen Rechtsfigur der Bilanzbündeltheorie auf die hier vorliegenden Fälle als eine konstruktive Überspitzung dieser Theorie ab. Es beständen in diesem Falle keine steuerlichen Sondervorschriften oder schwerwiegende steuerrechtliche Erwägungen, die ein Abgehen von den Rechtsformen, die der Steuerpflichtige bürgerlich-rechtlich ernsthaft und wirksam gestaltet hat, notwendig machten. Handelsrechtlich bestehe aber in bezug auf das Gesamthandsvermögen zwischen Einzelunternehmer und Gesellschafter einer Personengesellschaft insofern ein wesentlicher Unterschied, als letzterer im Gegensatz zum Einzelunternehmer ein Wirtschaftsgut des Gesamthandsvermögens nur mit Zustimmung seiner Mitgesellschafter in sein Privatvermögen nehmen könne. Wenn ein Gesellschafter ein der Personengesellschaft gehöriges Haus beziehe, so könnten die Mitgesellschafter ihm das Eigentum an dem Haus verschaffen. Es wäre aber auch möglich, dem Gesellschafter nur die Nutzung dieses Hauses zu überlassen. Wenn letzteres nach der Sachverhaltsermittlung der Fall sei, so müsse das Haus weiterhin dem Betriebsvermögen der Gesellschaft zugerechnet werden. Entnommen würden in diesem Fall nur die laufenden Nutzungen, die

dann als Entnahmen im Sinne des § 6 Abs. 1 Ziff. 4 EStG anzusehen seien¹⁾.

Darüber hinaus weist der Bundesfinanzhof noch darauf hin, dass es nahe gelegen habe, die in § 56 Abs. 1 Ziff. 7 BewG²⁾ festgelegte und mit dem bürgerlichen Recht übereinstimmende Wertung des Gesetzgebers auch für das Einkommensteuerrecht zu übernehmen, da letzteres in diesem Punkt nicht zwingend eine andere Wertung erfordere. Nach § 56 Abs. 1 Ziff. 7 BewG (a.F.) würden aber alle Wirtschaftsgüter, die einer Personengesellschaft gehören, deren gewerblichen Betrieb bilden und zu deren Betriebsvermögen gehören, also auch ein Haus, das von einem Gesellschafter bewohnt wird.

Nur in "Grenzfällen" will der Bundesfinanzhof Ausnahmen zulassen, nämlich dann, wenn das wirtschaftliche Eigentum an den benutzenden Gesellschafter übergeht. Einen solchen Grenzfall sah der Bundesfinanzhof in seinem Urteil vom 6.5.1965³⁾ als gegeben an und behandelte einen den eigenen Wohnzwecken aller Gesellschafter einer Gesellschaft dienenden Grundstücksteil dann nicht als Betriebsvermögen der Gesellschaft, wenn dieser Teil überwiegt und die Gesellschafter ihn in

-
- 1) Diesen Vorschlag hatte zuerst Zitzlaff, StuW 1952 I Sp. 315, a.a.O., gemacht.
 - 2) Seit dem Änderungsgesetz vom 10.8.1963, BGBl 1963 I S. 676, § 56 Abs. 1 Ziff. 5 und seit der Neufassung des Bewertungsgesetzes vom 10.12.1965, BGBl 1965 I S. 1862, § 97 Abs. 1 Ziff. 5.
 - 3) Vgl. BFH-Urteil v. 6.5.1965, IV 391/62 U, BStBl 1965 III S. 445.

gleichem Umfang zu Wohnzwecken nutzen. Das Urteil führt allerdings keine überzeugenden Gründe dafür an, warum der Fall der Überlassung eines Grundstückes an alle Gesellschafter zu eigenen Wohnzwecken in gleichem Umfang anders behandelt werden soll als der der Überlassung zu eigenen Wohnzwecken nur an einen Gesellschafter. In beiden Fällen liegt Gesamthandseigentum der Personengesellschaft vor, so dass es nicht recht einzusehen ist, warum in dem einen Fall die zivilrechtliche Betrachtungsweise, im anderen Fall aber die Bilanzbündeltheorie ausschlaggebend sein soll¹⁾. Der Unterschied im Sachverhalt ist nicht so gross, dass man im zweiten Fall den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums²⁾ annehmen müsste.

Diese Ausnahmefälle ändern jedoch nichts daran, dass der Bundesfinanzhof mit seinem Urteil vom 29.11.1960³⁾, das der VI. Senat durch seine Entscheidung vom 8.10.1965⁴⁾ ausdrücklich bestätigt hat, den Boden der Bilanzbündeltheorie sowohl im Sinne der Einzelbetriebstheorie als auch im Sinne der Gesamtbetriebstheorie völlig verlassen und dem zivilrechtlichen Tatbestand des Gesamthandseigentums die entscheidende

1) Vgl. auch Seithel, Eigenen Wohnzwecken dienende Grundstücke im Gesamthandseigentum der Gesellschafter einer Personengesellschaft als Betriebsvermögen, RWP 14 Steuer-R (D) Einkommensteuer II B 29c Einzelfragen (ab 1964).

2) Auf die Frage des wirtschaftlichen Eigentums wird weiter unten nochmals einzugehen sein.

3) a.a.O.

4) Vgl. BFH-Urteil v. 8.10.1965, VI 185/64 U, BStBl 1965 III S. 708.

Bedeutung zuerkannt hat. Hieraus könnte der Schluss gezogen werden, dass der Bundesfinanzhof die Bilanzbündeltheorie auch für den umgekehrten Fall, wenn also ein Gesellschafter der Gesellschaft ein Grundstück zur Verfügung stellt, aufgibt. Diese Folgerung hat der Bundesfinanzhof jedoch ausdrücklich abgelehnt¹⁾, da hier § 15 Ziff. 2 EStG die Anwendung der Bilanzbündeltheorie zwingend verlange. Ob sich diese Ansicht des Bundesfinanzhofes halten lässt, wird im Rahmen der nun folgenden Kritik an der Bilanzbündeltheorie zu untersuchen sein.

II. Die Kritik an der Bilanzbündeltheorie

1. Die Ansatzpunkte einer Kritik

Wenn man daran geht, zur Bilanzbündeltheorie kritisch Stellung zu nehmen und dabei die Argumente der bisherigen Kritiker systematisch einordnet, so ist zunächst auf alle Kritiker einzugehen, welche die Bilanzbündeltheorie de lege ferenda ersetzt sehen wollen. Hierher gehören in erster Linie alle Vorschläge zur Einführung einer allgemeinen Betriebssteuer mit Objektsteuercharakter. Es wird dabei daran gedacht, den Jahresbilanzgewinn aller gewerblichen

1) Vgl. BFH-Urteil v. 12.2.1965, VI 306/63, HFR 1965, S. 404 Nr. 328; BFH-Urteil v. 8.10.1965, VI 185/64 U, BStBl 1965 III S. 708.

Unternehmen unabhängig von der Rechtsform einer proportionalen Ertragsteuer (Betriebssteuer oder Unternehmenssteuer) zu unterwerfen. Diese Steuer soll dabei Ähnlichkeit mit der gegenwärtigen Körperschaftsteuer haben. Daneben sollen die Entnahmen bzw. Ausschüttungen einer besonderen Steuer unterworfen werden¹⁾. Solche Vorschläge wurden vor allem gleich nach dem zweiten Weltkrieg gemacht²⁾, aber auch bereits VEIEL hielt eine solche allgemeine Betriebssteuer für eine mögliche praktische Alternative zur Bilanzbündeltheorie³⁾. FISCHER⁴⁾ hält dabei die Einführung einer "Unternehmenssteuer" für die einzig wirtschaftlich sinnvolle und steuerrechtlich praktikable Möglichkeit, die Gewinnbesteuerung von "personenbezogenen" Unternehmen zu regeln. Die Bilanzbündeltheorie sei hierfür nicht geeignet, da sie sowohl mit der Praxis der Gesellschaftsverträge als auch mit den Sachverhalten

1) Vgl. Fischer, Wege zur grundsätzlichen Neugestaltung der Gewinnbesteuerung, ZfhF 1950, S. 53(58).

2) Vgl. Fischer, a.a.O.; ders., Das Unternehmen als Einheit, NJW 1954, S. 1177; ders., Die Gewinnbesteuerung der personenbezogenen Unternehmer, FR 1955, S. 435; Boettcher, Carl, Vorschlag eines Betriebssteuerrechts, StuW 1947 I Sp. 67; Fink, Ist die Bilanzbündeltheorie noch haltbar, StBJB 1955/56, S. 525 (531).

3) Vgl. Veiel, StuW 1943 I Sp. 465, a.a.O.

4) FR 1955, S. 435 (437), a.a.O.

und Erfordernissen der heutigen Unternehmensstruktur und mit den soziologischen Verhältnissen zwischen Unternehmer und Unternehmen in unlösbarem Widerspruch stehe.

Die Vorschläge zur Einführung einer Betriebssteuer zielen auf eine grundsätzliche Änderung der Gewinnbesteuerung der gewerblichen Betriebe hin. Sie wenden sich dabei aber an den Gesetzgeber und sind somit rechtspolitischer Natur. Mit solchen rechtspolitischen Argumenten kann aber, worauf KRANEIS¹⁾ zu Recht hinweist, die Bilanzbündeltheorie nicht erschüttert werden, denn Argumente, die sich an den Gesetzgeber wenden, haben bei der Auslegung des geltenden Rechts ausser Betracht zu bleiben.

Was jedoch auch bei der Auslegung zu berücksichtigen ist, ist die Entwicklung der Verhältnisse. Für das Steuerrecht wurde dieses Erfordernis in § 1 Abs. 2 StAnpG besonders normiert. Die Gründe für den Bedeutungswandel einer Norm können sich dabei aus einem Wandel des Sprachgebrauches ergeben, ebenso aus einem Wandel der tatsächlichen Verhältnisse, auf die hin eine Norm geschaffen wurde, also der "Normsituation" und schliesslich aus einem Wandel der "objektiven Kriterien", insbesondere der als massgeblich erachteten Rechtsprinzipien und Bewertungsgrundsätze, wie sie sich aus der Gesamtrichtung der Rechtsentwicklung ergeben²⁾. Von diesen Kriterien

1) a.a.O., S. 34.

2) Vgl. Larenz, a.a.O., S. 262.

erscheint für die Beurteilung der Bilanzbündeltheorie neben der im Wirtschaftsleben immer mehr ins Blickfeld tretenden Betonung des Unternehmens als wirtschaftender Einheit gegenüber dem Unternehmer als Kapitalgeber vor allen Dingen der Wandel der objektiv-teleologischen Kriterien¹⁾ von Bedeutung zu sein. Es geht dabei um die innere Übereinstimmung der Rechtsordnung im Hinblick auf ihre leitenden Prinzipien und auf die Einordnung der einzelnen Normzwecke in das Ganze der Rechtszwecke¹⁾. Es ist daher unumgänglich und entspricht der auch vom Bundesverfassungsgericht postulierten objektiven Auslegungstheorie²⁾, die Konstruktion der Bilanzbündeltheorie hinsichtlich ihrer Übereinstimmung mit den neuerdings immer mehr als massgeblich erachteten Gedanken der Einheit der Rechtsordnung und damit der Rechtsstaatlichkeit, der Rechtsklarheit und der Rechtssicherheit³⁾ als Konstitutionselemente des Rechtsstaatsprinzips⁴⁾ zu überprüfen. Insbesondere erscheint es zweifelhaft, ob die Veränderung des Betriebsvermögensbegriffes durch die Bilanzbündeltheorie diesen Prinzipien entspricht.

1) Vgl. Larenz, a.a.O., S. 266.

2) Vgl. BVerfG-Urteil v. 21.5.1952, 2 BvH 2/52, BVerfGE Bd. 1, S. 299 und ihm folgend der BFH, zuletzt im Urteil v. 5.11.1964, IV 11/64 S, BStBl 1964 III S. 602 (607).

3) Vgl. Eckhardt, a.a.O., StBJB 1961/62, S. 77 ff. (122).

4) Vgl. Maunz, Deutsches Staatsrecht, 14. Auflage, München und Berlin 1965, S. 64 f.

Daneben ergeben sich aber auch noch andere Ansatzpunkte für eine Kritik an der Bilanzbündeltheorie. So steht immer wieder die Frage zur Diskussion, welche Bedeutung das Verfahren der einheitlichen Gewinnfeststellung für die Bilanzbündeltheorie hat. Schliesslich bietet noch die offensichtlich inkonsequente Anwendung der Bilanzbündeltheorie durch die Rechtsprechung eine Angriffsfläche für eine Kritik.

Die Bedeutung der einheitlichen Gewinnfeststellung

Wenn die Bilanzbündeltheorie zur Auflösung der Einheit der Personengesellschaft kommt, so könnte man annehmen, dass diese Auflösung auch im steuerlichen Verfahrensbereich zum Ausdruck kommen müsste. Diese Erwartung wird jedoch nicht erfüllt, wie das einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellungsverfahren nach § 215 Abs. 2 Ziff. 2 AO zeigt. In diesem Verfahren werden Besteuerungsgrundlagen, die in der Regel lediglich einen unselbständigen Teil des Steuerbescheids bilden (§ 213 Abs. 1 AO), in einem selbständigen Verfahren ermittelt¹⁾, wobei der einheitliche und gesonderte Feststellungsbescheid bindende Grundlage und zugleich notwendige Verfahrens-

1) Vgl. BFH-Beschluss v. 10.10.1951, IV 216/51, BStBl 1951 III S. 209.

voraussetzung für die Durchführung der Einzelveranlagungen aller Beteiligten ist¹⁾.

Im einzelnen umfasst dieses Verfahren nacheinander folgende Feststellungen²⁾:

- a) Die Abgrenzung der festzustellenden Einkünfte, d.h. also ihre Einordnung in die zutreffende Einkunftsart des § 2 Abs. 3 EStG.
- b) Die Feststellung, ob eine Beteiligung im Sinne von § 215 AO vorliegt und wer zum Kreis der Beteiligten gehört.
- c) Die Feststellung des Gesamtbetrags der Einkünfte.
- d) Die Feststellung, wem die Einkünfte zuzurechnen sind, und wie sie sich auf die Beteiligten verteilen.

Damit werden die entscheidenden Feststellungen für die Besteuerung der Einkünfte der Mitunternehmer im Rahmen des einheitlichen Gewinnfeststellungsverfahrens getroffen.

Das hat BÜHLER³⁾ veranlasst, der Feststellung des Gesamtgewinns der Personengesellschaft die Rolle des

1) Vgl. Berger, Die Reichsabgabenordnung nach ihren Schwerpunkten für die Praxis der Besitz- und Verkehrssteuern, 4. Auflage, Straubing 1965, Anm. zu § 215 Abs. 2 AO (Seite 269).

2) Vgl. Spitaler in Hübschmann-Hepp-Spitaler, a.a.O., Anm. 8 zu § 215 AO.

3) Vgl. Bühler, Der Einfluss des Steuerrechts auf die Gesellschaftsformen, ZfhF 1941, S. 81 ff.; ders., Steuer und Gesellschaftsform, StuW 1943 I Sp.81 ff. (99 ff.); ders., Gesellschaften, a.a.O., S. 2 und S. 51 ff.

ersten und bedeutsamsten Aktes im Gesamtprozess der Einkommensermittlung für die Personengesellschaft zuzuerkennen¹⁾. Er lehnt dabei die Auffassung BECKERS²⁾ ausdrücklich ab, der der einheitlichen Gewinnermittlung nur eine verfahrensrechtliche Bedeutung zuerkennen will. BECKER²⁾ messe der Tatsache, dass bei der Feststellung des Gewinns der einzelnen Beteiligten die Umstände zu berücksichtigen sind, die in der Person des einzelnen Gesellschafters liegen, zuviel Bedeutung zu, wenn er hieraus folgere, dass die Mitunternehmerschaft einkommensteuerlich "einfach nicht da" sei. Es müsse vielmehr der Feststellung des Gesamtgewinns im Rahmen der einheitlichen Gewinnfeststellung, worin der Gedanke der Einheit der Personengesellschaft seinen Ausdruck finde, die primäre Bedeutung zukommen³⁾. Diese primäre Bedeutung lasse es aber nicht zu, für den Bereich der Einkommensteuer von der Auflösung der Einheit der Personengesellschaft auszugehen.

Diese materielle Bedeutung wird der einheitlichen Gewinnfeststellung im übrigen Schrifttum und in der Rechtsprechung in der Regel jedoch nicht zuer-

1) Vgl. StuW 1943 I Sp. 102, a.a.O. und Gesellschaften, a.a.O., S. 54.

2) Vgl. Becker, Grundlagen, a.a.O., S. 94.

3) Vgl. Becker, StuW 1943 I Sp. 102, a.a.O.

kannt. Sie wird vielmehr überwiegend übereinstimmend mit BECKER als eine reine Verfahrensvorschrift angesehen¹⁾. Sie soll der Vermeidung widersprüchlicher Verwaltungsentscheidungen²⁾ und der Gewährleistung einer gleichmässigen und gerechten Besteuerung dienen³⁾. Daneben werden auch noch praktische Erwägungen für bedeutungsvoll gehalten, da das für die einheitliche Gewinnfeststellung zuständige Betriebsfinanzamt als die am besten geeignete Behörde zur Ermittlung und Würdigung der Besteuerungsgrundlagen anzusehen sei⁴⁾.

Aus dieser wohl zutreffenden Auffassung von der einheitlichen Gewinnfeststellung als einer reinen Verfahrensvorschrift folgert KRANEIS⁵⁾ zu Recht, dass es eine unzulässige Vermischung prozessualer und materieller Rechtsfragen bedeuten würde, wenn man mit Normen der Abgabenordnung materiell-rechtliche Normen des Einkommensteuerrechts auslegen würde. Es erscheint KRANEIS daher nicht möglich, aus der einheitlichen Feststellung der Besteuerungsgrundlagen Schlüsse darauf zu ziehen, ob das Einkommensteuerrecht die Personengesellschaften als Einheit oder als Bündel von Einzelbilanzen der einzelnen Mitunternehmer ansieht.

1) Vgl. z.B. Veiel, StuW 1943 I Sp. 507, a.a.O.

2) Vgl. z.B. RFH-Urteile
v. 13.11.1930, VI A 640/29, RStBl 1931, S. 109;
v. 1. 6.1938, VI 269/38, StuW 1938 Nr. 408, Sp. 759;
v. 26.10.1938, VI 652/38, RStBl 1939, S. 169.

3) Vgl. z.B. BFH-Urteile
v. 9.12.1955, IV 442/54 U, BStBl 1956 III S. 67;
v. 3. 7.1956, I 221 /55 U, BStBl 1956 III S. 308; .
v. 26. 6.1958, IV 39 /58 U, BStBl 1958 III S. 364.

4) Vgl. Spitaler in Hübschmann-Hepp-Spitaler, a.a.O.,
Anm. 3 zu § 215 AO.

5) a.a.O., S. 40 f.

Darüber hinaus lässt sich ohne weiteres die Ansicht vertreten, dass das Ziel der einheitlichen Gewinnfeststellung letztlich nicht die Feststellung des Gewinns der Gesellschaft ist, sondern die Feststellung der Gewinne der einzelnen an der Gesellschaft Beteiligten¹⁾.

Man wird daher die einheitliche Gewinnfeststellung als ein Verfahren ansehen müssen, das geeignet ist, verfahrensrechtlich die Verbindung zwischen Personengesellschaft und dem einzelnen Gesellschafter (Mitunternehmer) herzustellen, der die aus der Mitunternehmerschaft fliessenden Einkünfte unmittelbar zu versteuern hat. Zur Frage, ob die Bilanzbündeltheorie als zutreffende Auslegung des Einkommensteuerrechts anzusehen ist, kann § 215 AO jedoch nichts Entscheidendes beitragen.

Die Normen der Abgabenordnung können als Verfahrensrecht im Regelfall keine Anhaltspunkte für die Auslegung materiell-rechtlicher Normen geben²⁾. Hier von wäre nur dann eine Ausnahme zu machen, wenn das einheitliche Gewinnfeststellungsverfahren nur bei einer ganz bestimmten Auslegung der einkommensteuerlichen Behandlung der Mitunternehmerschaft sinnvoll erscheinen würde, z.B. bei der Anerkennung der Bilanzbündeltheorie, in allen anderen Fällen jedoch sinnwidrig wäre. Hier wäre dann der Rückschluss

1) so z.B. Berger, a.a.O.

2) so auch Kraneis, a.a.O., S. 41.

gerechtfertigt, dass dem Gesetzgeber bei der Kodifizierung des Verfahrens nur diese eine Vorstellung von der Einkommensbesteuerung der Mitunternehmenschaften vorgeschwebt haben konnte, da anzunehmen ist, dass der Gesetzgeber nicht von vornherein ein sinnwidriges Verfahren kodifiziert hätte.

Eine solche Festlegung kann jedoch dem Verfahren der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung nicht entnommen werden, denn dieses Verfahren wäre sowohl bei einer Bejahung der Bilanzbündeltheorie als auch bei ihrer Ablehnung als durchaus sinnvoll anzusehen als Mittel zur Schaffung einer zumindest formalen Synthese¹⁾ zwischen Personengesellschaft und Mitunternehmer.

3. Die inkonsequente Handhabung der Bilanzbündeltheorie

Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs wurde dahingehend charakterisiert, dass dieser die Bilanzbündeltheorie zwar für grundsätzlich richtig hält, aber "konstruktive Überspitzungen" durch zu starre Handhabung ablehnt²⁾. Praktisch wirkt sich diese Auffassung so aus, dass die Bilanzbündeltheorie, die doch das einkommensteuerliche Verhältnis der subjektiv steuerpflichtigen Gesellschafter zur bilanzierungspflichtigen, aber nicht subjektiv steuerpflichtigen Gesellschaft klar machen soll³⁾, in

1) Vgl. Boettcher, Enno, a.a.O.

2) Vgl. oben unter F I 3.

3) Vgl. z.B. BFH-Urteil v. 14.1.1958, I 159/57 U, BStBl 1958 III S. 75.

wesentlichen Teilen ihres möglichen Anwendungsreiches nicht angewandt¹⁾ und damit fortgesetzt durchbrochen wird²⁾. So wurde es bereits weiter oben als inkonsequent bezeichnet, wenn einerseits Wert auf die Aufspaltung des einheitlichen Betriebs der Personengesellschaft in Einzelbetriebe gelegt, andererseits aber das Bestehen von Schuldverhältnissen zwischen den Inhabern dieser Einzelbetriebe abgelehnt wird³⁾. Die Inkonsequenz wird vollständig, wenn bei den Pensionsrückstellungen von Gesellschafter-Geschäftsführern solche Schuldverhältnisse dann doch wieder anerkannt werden⁴⁾. Weiter war es mit der Bilanzbündeltheorie im Sinne der Einzelbetriebstheorie nicht zu vereinbaren - wenn es im Ergebnis auch sinnvoll war -, dass die Gesellschafter die Abschreibungen usw. innerhalb der Personengesellschaft nur einheitlich vornehmen können⁵⁾.

-
- 1) Vgl. Mangold, Das Gesellschaftergrundstück in der Bilanz der Personengesellschaft, BB 1965, S. 578 (581).
 - 2) Vgl. Thiel, a.a.O., StBJB 1965/66, S. 217 (226).
 - 3) Vgl. z.B. BFH-Urteil v. 15.11.1957, VI 43/56 U, BStBl 1958 III S. 68.
 - 4) Vgl. BFH-Urteil v. 8.10.1957, I 347/56 U, BStBl 1957 III S. 440.
 - 5) Vgl. BFH-Urteil v. 14.1.1958, a.a.O.

Diese inkonsequente Handhabung der Bilanzbündeltheorie blieb daher auch im Schrifttum zu Recht nicht ohne Widerspruch¹⁾. So fragt MANGOLD²⁾, was eine Theorie solle, die nicht konsequent durchgeführt werden kann, denn etwas anderes sei mit der "Vermeidung konstruktiver Überspitzungen" nicht gemeint. Entweder sei eine Theorie richtig oder sie sei falsch. Man könne nicht einerseits die Theorie aufrechterhalten und andererseits die Einheit der Personengesellschaft betonen, denn die Bilanzbündeltheorie bedeute schon ihrer Idee nach die Auflösung dieser Einheit. Die Widersprüche in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes zeigten, dass die Bilanzbündeltheorie ihrer Aufgabe, die einkommensteuerliche Behandlung von Mitunternehmern verständlich zu machen, nicht gerecht werden könne. Dann sei es aber an der Zeit, diese Theorie als "methodologischen Irrweg" aufzugeben und die einzelnen Probleme von anderen systematischen Ansatzpunkten aus zu lösen.

Diese radikalen Folgerungen ziehen andere Autoren nicht. So hält zwar auch LITTMANN³⁾ die Bilanzbündeltheorie für "eine Lehre von der Zerreissung der Personengesellschaft im Einzelgewerbebetriebe der Gesellschafter", die in sich widerspruchsvoll

1) Vgl. Littmann, DB 1958, S. 580, a.a.O." Boettcher, Enno, a.a.O.; Gnam, Handbuch des Bilanzsteuerrechts, Freiburg 1965, 97 Personengesellschaften, S. 3; Mangold, a.a.O.; Thiel, a.a.O.

2) a.a.O., ihm folgend Thiel, a.a.O.

3) DB 1958, S. 580 (582), a.a.O.

und nicht haltbar sei, als Lösungsweg schlägt er und ihm folgend ENNO BOETTCHER¹⁾ jedoch die Gesamtbetriebstheorie²⁾ vor, bei der die Mitunternehmer personenrechtlich verbundene Unternehmer des gesamten Betriebes sind, lediglich belastet mit den sich aus der Gesamthand ergebenden Mitberechtigungen der anderen Gesellschafter. Mit dieser Theorie, der nunmehr auch der Bundesfinanzhof überwiegend gefolgt ist³⁾⁴⁾, lassen sich die dargestellten Widersprüche in der Tat grösstenteils auflösen. Wenn nämlich der Gesellschafter Unternehmer des ganzen Gesellschaftsbetriebes ist, so muss sein Wirken, soweit es die Gesellschaft betrifft, als Wirken in seinem Unternehmen beurteilt werden⁵⁾. Daraus folgt in erster Linie, dass

1) a.a.O., Sp. 58 und 73 ff.

2) Diese Bezeichnung findet sich allerdings erst bei Boettcher, Enno, a.a.O.

3) Vgl. oben F I 3, wo u.a. auf das Urteil vom 3.12.1964, IV 419/62 U, BStBl 1965 III S. 92 hingewiesen wurde.

4) Neuerdings setzt sich auch sonst in der Literatur immer mehr diese Auffassung der Bilanzbündeltheorie durch, so z.B. Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 27e zu § 15 EStG ab der Lieferung Juni 1965. Das gilt natürlich nur, soweit die Bilanzbündeltheorie nicht aus anderen Gründen abgelehnt wird. Eine Ausnahme machen dabei Böttcher-Krahmer in Hartmann-Böttcher-Grass, a.a.O., Anm. 13 zu § 15 EStG, die weiterhin die konsequente Durchführung der Bilanzbündeltheorie im Sinne der Einzelbetriebstheorie fordern.

5) Vgl. Littmann, DB 1958, S. 580, a.a.O., so im wesentlichen auch schon Baltzer, DStZ A 1954, S. 187 (188), a.a.O.

Rechtsverhältnisse zwischen einem Mitunternehmer und seinem Unternehmen ebensowenig möglich sind wie bei einem Einzelunternehmer. Das wirkt sich auch auf die Frage aus, was als Betriebsvermögen anzusehen ist, denn das Vermögen der Gesellschaft ist bei dieser Theorie gleichzeitig das Vermögen des Gesellschafters, nur beschränkt durch die Rechte der übrigen Gesellschafter. Dieses Vermögen muss zusammen mit evtl. vorhandenem weiteren betrieblich genutzten Vermögen des Gesellschafters, das er z.B. an die Gesellschaft verpachtet hat, einheitlich als das Betriebsvermögen des Gesellschafters angesehen werden, wobei bestehende Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter ausser Betracht bleiben. Dadurch ergibt sich eine Übereinstimmung mit dem Einzelkaufmann, der ebenfalls keine Wirtschaftsgüter an sich selbst verpachten kann¹⁾.

Nicht mit dieser Gesamtbetriebstheorie vereinbaren lässt sich aber die einkommensteuerrechtliche Anerkennung von Pensionszusagen an geschäftsführende Gesellschafter von Personengesellschaften. Folgerichtig fordern die Vertreter der Gesamtbetriebstheorie auch die Aufgabe dieser Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes. So muss nach LITTMANN²⁾ die einem geschäftsführenden Gesellschafter gegebene Zusage so beurteilt werden, wie wenn ein Einzelunter-

1) Vgl. hierzu noch Boettcher, Enno, a.a.O.

2) Vgl. Littmann, DB 1958, S. 583, a.a.O.

nehmer sie sich selbst gegenüber abgegeben hätte. Die aus der Pensionszusage resultierenden Leistungen fließen nicht etwa aus den Einzelbetrieben der verpflichteten Gesellschafter, sondern aus dem eigenen Betrieb des berechtigten Gesellschafters¹⁾.

Wenn nun BOETTCHER²⁾ in der Gesamtbetriebstheorie eine Möglichkeit sieht, in nahezu allen Hauptanwendungsfällen der Bilanzbündeltheorie zu befriedigenden Ergebnissen zu kommen, so ist ihm sicherlich hinsichtlich der Lösung obiger Widersprüche beizupflichten. BOETTCHER muss aber selbst erkennen³⁾, dass er mit der Gesamtbetriebstheorie das Urteil des Bundesfinanzhofes vom 29.11.1960⁴⁾ nicht rechtfertigen kann. In diesem Urteil hat der Bundesfinanzhof die Überlassung eines Grundstückes im Gesamthandsvermögen an einen Gesellschafter zu privaten Wohnzwecken als bloße Nutzungsentnahme angesehen mit der Folge, dass das Grundstück selbst Betriebsvermögen bleibt⁵⁾. Nach der Gesamtbetriebstheorie wäre hier Privatvermögen anzunehmen, da ein solches Grundstück bei einem Einzelkaufmann ebenfalls Privatvermögen wäre. Demgegenüber hat der

1) so auch Boettcher, Enno, a.a.O., Sp. 104.

2) a.a.O., Sp. 58.

3) a.a.O., Sp. 94.

4) Vgl. BFH-Urteil v. 29.11.1960, I 117/60 S, BStBl III S. 183.

5) Vgl. oben F I 5b.

Bundesfinanzhof der zivilrechtlichen Bindung des Grundstückes im Gesamthandsvermögen das entscheidende Gewicht beigemessen. Da der Bundesfinanzhof damit in einem "Hauptanwendungsfall" der Bilanzbündeltheorie diese nicht zum Zuge kommen lässt, muss man sich fragen, ob die Gesamtbetriebstheorie sich nicht die gleiche Kritik gefallen lassen muss wie die Einzelbetriebstheorie, nämlich den Vorwurf der inkonsequenten Anwendung.

Aber auch eine andere entscheidende Schwäche der Gesamtbetriebstheorie lässt dieses Urteil deutlich werden. Sie versagt genau dann, wenn der Bundesfinanzhof dem Grundsatz der Massgeblichkeit zivilrechtlicher Gestaltungen für das Steuerrecht den Vorzug gibt. Damit wird offenbar, dass diese Theorie alle jene Argumente nicht ohne weiteres entkräften kann, die sich auf diesen Massgeblichkeitsgrundsatz stützen. Dieser Massgeblichkeitsgrundsatz wird daher auch eine entscheidende Rolle in der nun folgenden Auseinandersetzung mit der Frage der Erweiterung des Umfangs des Betriebsvermögens durch die Bilanzbündeltheorie spielen.

4. Die Kritik an der Ausdehnung des Umfangs des Betriebsvermögens

a) Problemstellung

Wohl am meisten umstritten ist die Auswirkung der Bilanzbündeltheorie auf den Umfang des Betriebsvermögens. Das wird leicht verständlich, wenn man

sich die erhebliche steuerliche Bedeutung der Zugehörigkeit eines Wirtschaftsgutes zum Betriebsvermögen vergegenwärtigt. Bei der Einkommensteuer werden die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger Arbeit als Gewinn¹⁾ ermittelt, der als Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorhergegangenen Wirtschaftsjahres unter Berücksichtigung von Entnahmen und Einlagen bestimmt wird²⁾. Durch diesen Gewinnbegriff werden Gewinne und Verluste, die bei der Veräußerung oder Entnahme von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens entstehen, bei der Ermittlung des Einkommens erfasst. Andererseits sind bei diesen Einkunftsarten Teilwertabschreibungen möglich³⁾. Bei den übrigen Einkunftsarten bleiben dagegen Veräußerungsgewinne und -verluste ausser Ansatz⁴⁾. Hier gibt es nur Privatvermögen, in dessen Sphäre sich Veräußerungsvorgänge und Wertverluste einkommensteuerlich nicht auswirken.

Die Bedeutung der Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen hat eine umfangreiche Literatur zur Abgrenzung des Betriebsvermögens vom Privatvermögen entstehen lassen⁵⁾, deren besonderes Kennzeichen die Dreiteilung

1) § 2 Abs. 4 Ziff. 1 EStG.

2) § 4 Abs. 1 EStG.

3) § 6 Abs. 1 Ziff. 1 und 2 EStG.

4) Vom Sonderfall des Spekulationsgewinns soll dabei abgesehen werden.

5) Vgl. z.B. Blümich-Falk, a.a.O., Anm. 12 zu § 4 EStG; Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 6 - 15 zu § 4 EStG.

in notwendiges Betriebsvermögen, gewillkürtes Betriebsvermögen und notwendiges Privatvermögen ist¹⁾. Was den Betrieb angeht, soll nicht die Privatsphäre berühren und umgekehrt, was die private Lebenshaltung anbetrifft, darf nicht dem Betrieb aufgebürdet werden²⁾. Diese Dreiteilung wurde zunächst für den Einzelunternehmer entwickelt. Da aber die Bilanzbündeltheorie, wie dargestellt wurde, den Unternehmer einkommensteuerlich weitgehend wie einen Einzelunternehmer behandelt, muss diese Dreiteilung nach dieser Theorie auch beim Mitunternehmer zur Anwendung kommen.

Diese Auffassung der Bilanzbündeltheorie führt aber notwendigerweise zur Kollision mit der handelsrechtlichen Bindung des Vermögens der Personengesellschaft in einem weitgehend verselbständigten Sondervermögen³⁾. Wie die Bilanzbündeltheorie diesen Konflikt zu lösen versucht hat, wurde bereits dargestellt⁴⁾. Dabei hat sich ergeben, dass die Bilanzbündeltheorie im Falle der Überlassung von Wirtschaftsgütern an einzelne Gesellschafter zur privaten Nutzung vor dem Gedanken der Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz kapituliert und der zivilrechtlichen Bindung des Wirtschaftsgutes im Gesamthandsvermögen die entscheidende Bedeutung beigemessen hat.

1) Vgl. zuletzt Münch, Das gewerbliche Betriebsvermögen bei der Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht, DB 1966, Beilage 9 zu Heft Nr. 23.

2) So Becker, Grundlagen, a.a.O., S. 26.

3) Vgl. oben Buchstabe E.

4) Vgl. oben F I 5.

Im umgekehrten Fall, wenn also der Gesellschafter der Gesellschaft ein Wirtschaftsgut (z.B. ein Grundstück) zur Verfügung stellt, hat - wie bereits dargestellt - die Bilanzbündeltheorie der gesamthänderischen Bindung nicht den Vorrang eingeräumt und Betriebsvermögen auch ohne die Zugehörigkeit zum Gesamthandsvermögen angenommen.

Zu welchen praktischen Auswirkungen diese Auffassung führen kann, soll ein Beispiel zeigen:

Die Kommanditistin einer KG, die mit 3% an dieser Gesellschaft beteiligt ist, besitzt ein Grundstück mit einem Gebäude, das sie zunächst an zwei Familien vermietet hatte, die mit der Firma nichts zu tun hatten. Das Grundstück war damit eindeutig ihr Privatvermögen, aus dem Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung flossen. Im Jahre 1959 kündigte eine dieser Familien, um in eine inzwischen gekaufte Eigentumswohnung umzuziehen. Da zu dieser Zeit die Lage am Arbeitsmarkt schon sehr schwierig war, trat die KG an die Kommanditistin mit der Bitte heran, die frei gewordene Wohnung der Firma zur Unterbringung von Gastarbeitern zu überlassen. Im Jahre 1960 wurde die zweite Wohnung ebenfalls frei und an die KG vermietet.

Durch diesen Mietvertrag mit der KG wurde das Grundstück Betriebsvermögen und war dabei mit dem zu dieser Zeit noch relativ niedrigen Teilwert gemäss § 6 Abs. 1 Ziff. 5 EStG anzusetzen.

Im Jahre 1964 beschloss die Stadtgemeinde überraschend, die Strasse, an der das Grundstück lag, auszubauen und ihr den Charakter einer Hauptverkehrsstrasse zu geben. Damit stieg der Wert des Grund und Bodens an dieser Strasse in kürzester Zeit auf ein Mehrfaches. Das Gebäude war nun zu wertvoll geworden, um weiterhin nur als Wohnung zu dienen. Es war angebracht, das Gebäude in ein modernes Geschäftshaus umzubauen, zumal der Eigentümerin genügend Geldmittel zur Verfügung standen. Die Kommanditistin kündigte daher den Mietvertrag mit der KG, da diese als Fabrikationsbetrieb kein Interesse an den neuen Laden- und Geschäftsräumen haben konnte. Die KG hatte die Wohnungen bis Ende des Jahres 1965 zu räumen. Zu diesem Zeitpunkt war daher das Grundstück wieder aus dem Betriebsvermögen zu entnehmen, und zwar nach § 6 Abs. 1 Ziff. 4 EStG zum Teilwert. Dieser Teilwert war aber seit 1960 von angenommen DM 100.000.-- auf DM 300.000.-- gestiegen. Der Unterschiedsbetrag von DM 200.000.-- war nun im Jahre 1965 als Einkünfte aus dem Gewerbebetrieb zu versteuern. Hätte die Kommanditistin die Wohnungen in den Jahren 1959 und 1960 nicht an die KG, sondern zu den gleichen Bedingungen an Dritte vermietet, so wäre die Werterhöhung steuerfrei geblieben, da das Grundstück dann immer zum Privatvermögen gehört hätte.

Obwohl sich an der wirtschaftlichen Stellung der Kommanditistin als Vermieterin durch die Vermietung an die KG nichts geändert hatte, da sie aufgrund ihrer

nur geringen Beteiligung gegenüber einer fremden Vermieterin keinerlei Sonderbedingungen gegenüber der KG aushandeln konnte, hat damit ihr geringer Kommanditanteil erhebliche steuerliche Konsequenzen für das Grundstück gehabt.

Dieses Ergebnis fordert geradezu zur Frage nach seiner Rechtfertigung heraus und insbesondere zur Frage, aus welchen einkommensteuerlichen Vorschriften dieses Ergebnis, das ein klares Abweichen von der bürgerlich-rechtlichen Gestaltung bedeutet, herzu-leiten ist¹⁾. Es geht dabei um das Problem, ob die Ausweitung des Umfangs des Betriebsvermögens über das Gesamthandsvermögen hinaus durch die Bilanzbündeltheorie ihre Rechtfertigung in steuerlichen Vorschriften findet. Wenn diese Frage zu verneinen wäre, dann müsste entsprechend dem Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz das handelsrechtlich massgebende Gesamthandsvermögen auch das steuerliche Betriebsvermögen umgrenzen. Für eine Untersuchung erscheint es aufgrund dieser Zusammenhänge richtig zu sein, vom handelsrechtlichen Betriebsvermögensbegriff auszugehen und nach-einander die steuerrechtlichen Normen zu überprü-fen, die ein Abweichen von diesem Vermögensbegriff rechtfertigen könnten.

b) Das handelsrechtliche Gesellschaftsvermögen

Der Kaufmann ist nach § 38 HGB verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und

1) Zivilrechtlich bleibt das Grundstück Eigentum der Gesellschafterin und damit Privatvermögen. Die von der KG bezahlten Mieten sind Zahlungen, die unab-hängig vom Gesellschaftsverhältnis zu leisten sind und ihrem Charakter nach keineswegs als Gewinnanteil anzusehen sind.

die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmässiger Buchführung ersichtlich zu machen. Dabei ist die Meinung über die Frage, ob der Kaufmann in der Handelsbilanz sein gesamtes Vermögen, also auch sein Privatvermögen auszuweisen hat, nicht einheitlich. Ein Teil folgt der Auffassung des Reichsgerichts¹⁾, das auch den Ausweis des Privatvermögens verlangte, wobei allerdings eine Einzelaufteilung des Privatvermögens nicht erforderlich sein sollte²⁾. Andere fordern einen solchen Ausweis nicht und lassen eine Beschränkung auf das dem Unternehmen gewidmete Vermögen zu³⁾. Letztere Auffassung entspricht auch der tatsächlichen Handhabung im Wirtschaftsleben.

Unbestritten ist dagegen, dass der Kaufmann in seine Bilanz nur sein *e i g e n e s* Vermögen übernehmen darf (§ 39 HGB)⁴⁾. Die gepachteten Gegenstände gehören eindeutig nicht dazu. Das entspricht dem sich aus den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmässiger Buchführung ergebenden Grundsatz der Bilanzwahrheit⁵⁾.

1) Vgl. RG-Urteil v. 10.1.1908, g.K. II 841/07, RGSt Bd 41 S. 41 (47).

2) Vgl. Gessler/Hefermehl/Hildebrandt/Schröder, Kommentar zum Handelsgesetzbuch, I. Band, 4. Auflage, Berlin und Frankfurt 1960 (zitiert: Schlegelberger-Hildebrandt), Anm. 14 zu § 38 HGB; Würdinger in RGR-Kommentar zum HGB, a.a.O., Anm. 9 zu § 38 HGB.

3) Vgl. Baumbach-Duden, a.a.O., Anm. 4c zu § 38 HGB und Thiel, StBBJ 1965/66, S. 221, a.a.O.

4) Vgl. Würdinger in RGR-Kommentar zum HGB, a.a.O., Anm. 6 zu § 39 HGB.

5) Vgl. Baumbach-Duden, a.a.O., Anm. 2 A zu § 39 HGB.

Dabei soll es aber nicht notwendig auf das bürgerlich-rechtliche Eigentum am Vermögen ankommen, vielmehr soll gegebenenfalls auch das "wirtschaftliche Eigentum"¹⁾ genügen, wobei in erster Linie an die Fälle des Eigentumsvorbehalts, der Sicherungsübereignung und des Treuhandverhältnisses gedacht wird²⁾, also um Fälle, bei denen das bürgerlich-rechtliche Eigentum dem wirtschaftlichen Eigentum später folgen soll, so dass das wirtschaftliche Eigentum im allgemeinen nur eine Vorstufe des bürgerlich-rechtlichen Eigentums bildet³⁾.

Damit ergibt sich der Grundsatz, dass bilanzierungsfähig und bilanzierungspflichtig nur Vermögensgegenstände sind, die Eigentum des Kaufmanns sind oder demnächst Eigentum des Kaufmanns werden sollen⁴⁾.

Kaufmann in diesem Sinne sind nach § 6 Abs. 1 HGB auch die Handelsgesellschaften, also die Personengesellschaften in der Rechtsform der OHG und KG. Diese Gesellschaften sind damit wie jeder andere Kaufmann verpflichtet, Bücher zu führen und darin die Lage ihres Vermögens ersichtlich zu machen. Vermögen der Personengesellschaft ist jedoch nur das gesamthände-

1) Vgl. Würdinger in RGR-Kommentar zum HGB, a.a.O., Anm. 7 zu § 39 HGB.

2) Vgl. Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 3. Auflage, Stuttgart 1957, § 129 Tz 31 ff.

3) Vgl. Schmidt-Rux, Die Zugehörigkeit von Grundbesitz zum Betriebsvermögen der Personengesellschaften, StBBJ 1963/64, S. 273 (279).

4) Vgl. Schmidt-Rux, a.a.O., S. 280.

risch gebundene Sondervermögen. Das folgt unmittelbar aus § 124 Abs. 1 HGB, wonach die Handelsgesellschaften selbst Eigentum erwerben können¹⁾. Die Selbständigkeit des Gesellschaftsvermögens gegenüber dem sonstigen Privatvermögen der Gesellschafter kommt dabei noch besonders durch die Grundbuchfähigkeit der Handelsgesellschaften zum Ausdruck, die die Einhaltung der sachenrechtlichen Vorschriften über den Eigentumswechsel an Grundstücken bei Übergang eines zum Gesamthandsvermögen gehörenden Grundstückes in das Einzeleigentum eines Gesellschafters und umgekehrt verlangt²⁾.

Aus dieser Verselbständigung des Gesellschaftsvermögens ergibt sich insbesondere das Verbot, einem Gesellschafter privat gehörende Wirtschaftsgüter zu bilanzieren, auch wenn diese der Gesellschaft aufgrund eines ausserhalb des Gesellschaftsverhältnisses bestehenden Vertrags (z.B. Mietvertrag) zur Verfügung gestellt werden.

Das gilt selbst dann, wenn die Nutzungsüberlassung im Gesellschaftsverhältnis begründet ist, wenn also nicht das Wirtschaftsgut selbst, sondern nur seine Nutzung als gesellschaftsvertragliche Einlage über-

1) Vgl. Hueck, OHG, a.a.O., S. 196 und die Ausführungen weiter oben bei Buchstabe E.

2) Vgl. Würdinger in RGR-Kommentar zum HGB, a.a.O., Anm. 6 zu § 124 HGB.

lassen wird¹⁾. Hier sind die Miet- und Pachtregeln entsprechend anzuwenden²⁾. Gemietete Wirtschaftsgüter sind aber nicht zu bilanzieren.

Damit kann als Ergebnis festgehalten werden, dass nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmässiger Buchführung nur das Gesamthandsvermögen, dieses allerdings in vollem Umfang, zu bilanzieren ist. Dabei spielen weder die objektive Nutzung noch die Art des Wirtschaftsguts eine Rolle³⁾.

c) Das einkommensteuerliche Betriebsvermögen bei Personengesellschaften

aa) Der Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz

Wenn die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung verlangen, dass nur Wirtschaftsgüter zu bilanzieren sind, die sich im Eigentum des Kaufmannes befinden, so hat dem das Steuerrecht grundsätzlich zu folgen. Das ergibt sich bereits aus § 5 EStG, eine Vorschrift, auf die in einem späteren Zusammenhang nochmals zurückzukommen sein wird⁴⁾. Darüber hinaus entspricht dieser Grundsatz auch der Forderung des Bundesverfassungsgerichts in seinem bereits mehrfach zitierten Urteil vom 24.1.1962⁵⁾, dass dem bürgerlichen Recht im Interesse der Klarheit und Einheit der Rechtsordnung eine massgebende Ordnungsfunktion für die gesamte Rechtsordnung einschliesslich des Steuerrechts zuzuerkennen sei.

1) Vgl. Hueck, OHG, a.a.O., S. 149.

2) Vgl. Hueck, OHG, a.a.O., S. 151.

3) Vgl. Schmidt-Rux, a.a.O., S. 282; Thiel, StBJB 1965/66, a.a.O., S. 224; Fink, a.a.O., S. 534

4) Vgl. unten S. 176.

5) Vgl. BVerfG-Urteil v. 24.1.1962, 1 BvR 845/58, BVerfGE Bd. 13, S. 331.

Dieser Forderung entspricht auch der Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, den der Bundesfinanzhof immer wieder betont, und zwar gerade auch bei der Frage des Umfangs des Betriebsvermögens bei Personengesellschaften¹⁾. So heisst es im Urteil vom 8.10.1965²⁾:

" Für die einkommensteuerliche Beurteilung muss in erster Linie die bürgerlich-rechtliche (handelsrechtliche) Rechtslage massgebend sein. Was bürgerlich-rechtlich (handelsrechtlich) zum Betriebsvermögen einer Personengesellschaft gehört, muss auch einkommensteuerrechtlich zum Betriebsvermögen der Personengesellschaft gerechnet werden. Das ergibt sich daraus, dass die Steuerbilanz ihre Grundlage in der Handelsbilanz hat und das Steuerrecht eine ernsthafte bürgerlich-rechtliche Gestaltung seiner Beurteilung zugrunde zu legen hat."

Ein Abweichen von der Handelsbilanz ist jedoch dann möglich, wenn dies durch "überzeugende Gründe"³⁾ gerechtfertigt ist, worunter zwingende steuerliche Sondervorschriften oder schwerwiegende steuerrechtliche Erwägungen zu verstehen sind⁴⁾. Es wurde bereits festgestellt, dass die Bilanzbündeltheorie den Umfang des steuerlichen Betriebsvermögens bei Personengesellschaften gegenüber dem Gesamthandsvermögen erweitert, und zum Betriebsvermögen auch die Wirtschaftsgüter im Privatvermögen der Gesellschafter

1) Vgl. z.B. BFH-Urteile v. 29.11.1960, I 117/60 S, BStBl 1961 III S. 183 und vom 8.10.1965, VI 185/64 U, BStBl 1965 III S. 708.

2) a.a.O.

3) BVerfG, a.a.O.

4) Vgl. z.B. auch BFH-Urteile v. 29.11.1960 und v. 8.10.1965, a.a.O.

gerechnet werden, wenn sie der Gesellschaft dienen. Es geht nun darum zu untersuchen, ob sich dieses Abweichen durch "steuerliche Sondervorschriften" oder durch "schwerwiegende steuerrechtliche Erwägungen" rechtfertigen lässt.

bb) Die einkommensteuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften

Eine steuerliche Sondervorschrift könnte man vor allem bei den einkommensteuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften, den §§ 4 bis 7 e EStG also, erwarten, da nach diesen Vorschriften der Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt wird. Wenn man den Wortlaut dieser Vorschriften heranzieht, wird man jedoch sogleich enttäuscht. § 4 Abs. 1 EStG bezeichnet allgemein als Gewinn den Unterschied des Betriebsvermögens zu Beginn und am Ende eines Gewinnermittlungszeitraums, macht also für den Umfang des Betriebsvermögens keine Aussage. Man ist für diese Frage also auf die Auslegung durch die Rechtsprechung angewiesen, die Abgrenzungsmerkmale zwischen Betriebs- und Privatvermögen gefunden hat¹⁾, dabei aber das Eigentum an den einzelnen Wirtschaftsgütern voraussetzt. Wenn nun die Bilanzbündeltheorie diese Voraussetzung für Wirtschaftsgüter im Eigentum von Gesellschaftern ignoriert, so kann sie sich dabei nicht auf den Wortlaut von § 4 Abs. 1 EStG berufen, da diese Vorschrift für diese Frage nichts hergibt, also insofern zurechnungsneutral ist²⁾.

1) siehe weiter oben unter F II 4a.

2) Vgl. Seeliger, Zur Zurechnung von betrieblich genutzten Grundstücken eines Gesellschafters zum Betriebsvermögen einer Personengesellschaft, DStR 1965, S. 125.

Für Vollkaufleute und ihnen gleichgestellte Gewerbetreibende hat der Gesetzgeber mit § 5 EStG eine besondere Gewinnermittlungsvorschrift geschaffen. In dieser Vorschrift, nach welcher der Gewinn ebenfalls durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln ist, macht der Gesetzgeber jedoch abweichend von § 4 Abs. 1 EStG eine Aussage über den Umfang des Betriebsvermögens. Es soll das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmässiger Buchführung auszuweisende Betriebsvermögen eingesetzt werden, also genau das Betriebsvermögen, von dem die Bilanzbündeltheorie abweichen will. Damit sind die "handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung" Bestandteil des Steuerrechts geworden mit der Folge, dass diese Grundsätze auch für das Steuerrecht im handelsrechtlichen Sinne zu verstehen sind. Die Bilanzbündeltheorie kann daher die Erweiterung des Betriebsvermögens offensichtlich auch nicht auf § 5 EStG gründen. Diese Vorschrift wurde ganz im Gegenteil zu einem entscheidenden Argument der Gegner der Bilanzbündeltheorie, da in § 5 EStG die Massgeblichkeit des Handelsrechts für die steuerliche Bilanzierung ihren gesetzlichen Niederschlag gefunden hat. Auf diesen Umstand haben zuerst MEILICKE¹⁾ und ZITZLAFF²⁾ hingewiesen. FINK³⁾ folgerte dann aus § 5 EStG die Notwendigkeit der Reduktion des steuer-

1) Vgl. Meilicke, Die Lehre vom notwendigen Betriebsvermögen bei Personengesellschaften, StuW 1939 I, Sp. 897.

2) Vgl. Zitzlaff, StuW 1952, Sp. 315 ff., a.a.O.

3) a.a.O., S. 332 ff.

lichen Betriebsvermögensbegriffes auf den Gesamthandsvermögensbegriff und kam so im Ergebnis zu einer Ablehnung der Bilanzbündeltheorie. FINK fand mit seiner Betonung der Massgeblichkeit des Handelsrechts die Zustimmung zahlreicher Autoren¹⁾. Von diesen an der Massgeblichkeit des Handelsrechts orientierten Auffassungen weicht BRAMANN²⁾ ab, als er ausser dem Gesamthandsvermögen auch die dem Betrieb dienenden Wirtschaftsgüter der Komplementäre - nicht dagegen die den Kommanditisten gehörenden Wirtschaftsgüter - als Betriebsvermögen ansehen will. Er verlässt damit den Gedanken der Betonung des einheitlichen Sondervermögens und lässt Haftungsgesichtspunkte entscheiden.

FELIX³⁾ misst der Massgeblichkeit des Handelsrechts keine grosse Bedeutung für den Umfang des Betriebsvermögens bei Personengesellschaften bei, da sich durch Auslegung der §§ 4, 5 EStG Gegenteiliges ergebe. Eine Begründung hierfür gibt er allerdings nicht.

1) z.B. Römer, DB 1958, S. 1082, a.a.O.; Ameely, Die Bilanzbündeltheorie im Lichte der neueren Rechtsprechung, FR 1958, S. 296; Schmidt-Rux, a.a.O., S. 281; Mutze, Zur Abgrenzung des Betriebsvermögens, BB 1964, S. 30; Paulick, Gedanken zur Bilanzbündeltheorie, FR 1964, S. 294; Mangold, a.a.O.; Seeliger, DStR 1965, S. 125, a.a.O.

2) Vgl. Bramann, Keine Aktivierung des betrieblich genutzten, einem Kommanditisten gehörenden Grundstücks, Inf. (A) 1963, S. 404; ders., Nochmals: Zur Aktivierung des betrieblich genutzten, einem Kommanditisten gehörenden Grundstücks, Inf. (A.) 1965, S. 161.

3) Vgl. Felix, Notwendiges Privatvermögen und notwendiges Betriebsvermögen, DStR 1964, S. 307.

In seinem Urteil vom 4.9.1961¹⁾ hat der Bundesfinanzhof in der Erweiterung des Betriebsvermögens über das Gesamthandsvermögen hinaus deshalb keine Verletzung der an sich nach § 5 EStG massgebenden handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung gesehen, weil im Rahmen dieser Grundsätze § 6 EStG zu beachten sei. § 6 EStG schreibe aber die Bewertung der einzelnen dem Betrieb dienenden Wirtschaftsgüter und damit ihre Bilanzierung zwingend vor.

Diese Auffassung wird jedoch in der Literatur abgelehnt²⁾. Es wird darauf hingewiesen, dass § 6 EStG nichts über die Zusammensetzung des Betriebsvermögens oder die Zugehörigkeit der einzelnen Wirtschaftsgüter zu ihm aussage, sondern diese voraussetze und nur ihre Bewertung regle.

Dieser Literaturmeinung kann entgegengehalten werden, dass Bestimmungen über die Werthöhe implizieren, dass ein Sachverhalt dem Grunde nach zu berücksichtigen ist und dass damit die dem Betrieb dienenden Wirtschaftsgüter, über deren Bewertung § 6 EStG etwas aussagt, zum steuerlichen Betriebsvermögen gehören müssen. Nach herrschender Auffassung bedeutet dies jedoch nicht, dass § 6 EStG den handelsrechtlichen Grundsatz der Bilanzwahrheit durchbrechen will, wonach nur solche Wirtschaftsgüter dem Betriebsvermögen zuzurechnen sind, die

1) Vgl. BFH-Urteil v. 4.9.1961, I 29/61, HFR 1961 S.270 Nr. 276.

2) Vgl. z.B. Schmidt-Rux, a.a.O., S. 283; Eisenberg, Zum Begriff des notwendigen Betriebsvermögens bei der Personengesellschaft, BB 1964 S. 1038 (1040); Bramann, Inf.A., S. 161, a.a.O.

dem Kaufmann als Eigentum, gegebenenfalls als wirtschaftliches Eigentum gehören¹⁾. Die Behandlung der gepachteten Wirtschaftsgüter, die nach herrschender Auffassung nicht zu bilanzieren sind, bestätigt dies.

Richtiger ist wohl die Auffassung, dass § 6 EStG die Frage, ob das einzelne dem Betrieb dienende Wirtschaftsgut nach den bestehenden Eigentumsverhältnissen überhaupt Betriebsvermögen sein kann, nicht regeln will, die Klärung dieser Vorfrage vielmehr voraussetzt.

Dass die §§ 4 - 6 EStG die Ausdehnung des Betriebsvermögens über das Gesamthandsvermögen hinaus nicht beinhalten können, ergibt sich auch aus folgender Überlegung: Wenn aus den §§ 4 - 6 EStG bereits der erweiterte Betriebsvermögensbegriff gefolgert werden könnte, würde das bedeuten, dass die im 1. Halbsatz von § 15 Ziff. 2 EStG genannten Gewinnanteile die besonderen Vergütungen bereits enthalten müssten, da dann unter "Gewinnanteil" nur ein Anteil an dem durch Vergleich des erweiterten Betriebsvermögens ermittelten Gewinn verstanden werden könnte. Es wäre dann aber überflüssig, die Zurechnung von besonderen Vergütungen für die ausserhalb des Gesamthandsvermögens stehenden Wirtschaftsgüter nochmals durch eine besondere Vorschrift, wie sie im 2. Halbsatz von § 15 Ziff. 2 EStG gegeben ist, vorzuschreiben²⁾.

Die Einbeziehung nicht zum Gesamthandsvermögen gehöriger Wirtschaftsgüter in das Betriebsvermögen wird auch in den neuesten Urteilen des Bundesfinanzhofs nicht mehr auf § 6 EStG gestützt. Der Bundesfinanzhof scheint er-

1) Vgl. Gnam, Bilanzsteuerrecht, Nr. 146, Bramann, Inf. 1965 A S. 161, a.a.O.

2) Ähnlich auch Bramann, Inf. 1965 A, S. 161 a.a.O.

kannt zu haben, dass für die Erweiterung des Betriebsvermögens bei Personengesellschaften in den Gewinnermittlungsvorschriften - zumindest als Einzelvorschriften - keine gesetzliche Grundlage zu finden ist, zumal § 5 EStG eher das Gegenteil beweist. Er gründet daher neuerdings die Erweiterung des Betriebsvermögens regelmässig nur noch auf § 15 Ziff. 2 EStG, wo die Bilanzbündeltheorie ihre gesetzliche Grundlage habe¹⁾. Ob sich diese Begründung halten lässt, muss im nächsten Abschnitt untersucht werden.

cc) Die Bedeutung von § 15 Ziff. 2 EStG für den Umfang des Betriebsvermögens

Der Bundesfinanzhof hat in mehreren neueren Urteilen die Ansicht vertreten, dass aus der steuerlichen Behandlung von Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens, die an Gesellschafter zur privaten Nutzung überlassen wurden, als Betriebsvermögen keine Folgerungen für den umgekehrten Fall gezogen werden könnten²⁾³⁾. Einer solchen Konsequenz würde § 15 Ziff. 2 EStG zwingend entgegenstehen. Die Ausdehnung des Betriebsvermögens auf die dem Betrieb dienenden Wirtschaftsgüter im Eigentum von Gesellschaftern beruhe auf einer "sinngerechten Auslegung" dieser Vorschrift, wobei es um eine Beurteilung der Struktur des steuerrechtlichen Gewinnbegriffs bei Personengesellschaften gehe, die inso-

1) Vgl. z.B. BFH-Urteile v. 12.2.1965, VI 306/63, HFR 1965, S. 404 Nr. 328 und v. 8.10.1965, VI 185/64 U, BStBl 1965 III S. 708.

2) Vgl. BFH-Urteile v. 3.12.1964, IV 419/62 U, BStBl 1965 III S. 92; v. 29.1.1965, VI 317/63 U, BStBl 1965 III S. 179; v. 12.2.1965, VI 306/63, HFR 1965, S. 404 Nr. 328; v. 8.10.1965, VI 185/64 U, BStBl 1965 III S. 708.

3) Vgl. auch die Ausführungen weiter oben unter F I 5.

weit mit dem Handelsrecht nicht übereinstimme. § 15 Ziff. 2 EStG behandle gerade den Sachverhalt, dass Wirtschaftsgüter nicht zum Gesamthandsvermögen gehören. Diese Vorschrift wäre unverständlich und würde etwas Überflüssiges sagen, wenn die der Gesellschaft überlassenen Wirtschaftsgüter nicht einem oder einzelnen Gesellschaftern gehörten. Die klare Vorschrift des § 15 Ziff. 2 EStG verlange eindeutig, dass der Mitunternehmer beim Überlassen solcher Wirtschaftsgüter grundsätzlich nicht anders als ein Alleinunternehmer behandelt werde¹⁾. Zur näheren Begründung dieser Auffassung verweist der Bundesfinanzhof meist auf die Bilanzbündeltheorie, in seinem Urteil vom 3.12.1964²⁾ im Sinne der Gesamtbetriebstheorie. Wenn einkommensteuerlich, so folgert der Bundesfinanzhof, der Betrieb einer Personengesellschaft der Betrieb jedes Gesellschafters ist, lediglich belastet durch die sich aus der Gesamthand ergebenden Mitberechtigungen der anderen Gesellschafter, so ergibt sich hieraus, dass Wirtschaftsgüter, die beim einzelnen Gesellschafter, würde er den Betrieb als Alleinunternehmer führen, zum Betriebsvermögen zu rechnen sind, im Rahmen seiner Mitunternehmerschaft ebenfalls

1) Vgl. insbesondere BFH-Urteile v. 12.2.1965, a.a.O.; v. 28.3.1966, VI 43/65, BStBl 1966 III S. 352, wo der BFH es als Sinn von § 15 Ziff. 2 EStG bezeichnet, dass ein Mitunternehmer wirtschaftlich nicht anders dastehe als ein Einzelunternehmer und vom 1.4.1966, VI 26/65, BStBl 1966 III S. 365.

2) a.a.O.

Betriebsvermögen darstellen. Der Bundesfinanzhof lehnt sich dabei offensichtlich an LITTMANN¹⁾ an. Dieser und ihm folgend EISENBERG²⁾ wollen aus § 15 Ziff. 2 EStG die völlige Gleichstellung des Mitunternehmers mit dem Einzelunternehmer herleiten. EISENBERG meint dabei, dass sich diese Gleichstellung aus dem 1. Halbsatz von § 15 Ziff. 2 EStG ergebe, der die eigentliche steuerrechtliche Aussage enthalte. Die Deklarierung der besonderen Vergütungen im 2. Halbsatz von § 15 Ziff. 2 EStG zu gewerblichen Einkünften sei nur die logische Folge der im 1. Halbsatz ausgesprochenen Charakterisierung des sie beziehenden Gesellschafters als Mitunternehmer und damit als Unternehmer. Im übrigen, so meint EISENBERG, sei ja auch nach Handelsrecht jeder Personengesellschafter, auch der Kommanditist mit kleinster Beteiligung, Kaufmann.

Diese Auffassungen von LITTMANN und vor allem EISENBERG können nicht unwidersprochen bleiben. Zunächst bedarf die Feststellung, dass ja auch nach Handelsrecht jeder Gesellschafter Kaufmann sei, einer wesentlichen Einschränkung, da Kaufmann bei den Handelsgesellschaften in erster Linie die Gesellschaft als solche ist (§ 6 HGB)³⁾. Daneben, aber erst in zweiter Linie, sind die persönlich

1) Vgl. DB 1958, S. 580, a.a.O. und EStG, a.a.O., Tz 291 zu §§ 4,5 EStG.

2) BB 1964, S. 1038 (1041), a.a.O.

3) Vgl. Baumbach-Duden, a.a.O., Einführung zu § 105 HGB; Schlegelberger-Hildebrandt, a.a.O., Anm. 2 zu § 6 HGB.

haftenden Gesellschafter Kaufmann¹⁾. Die Kaufmannseigenschaft der Kommanditisten wird dagegen in der Literatur überwiegend verneint²⁾ und auch vom Bundesgerichtshof abgelehnt, so zuletzt in seinem Urteil vom 2.6.1966³⁾, wo er entschieden hat, dass der Kommanditist, wenn er nicht schon aus anderen Gründen Kaufmann ist, dies durch seine Beteiligung an der Kommanditgesellschaft nicht werde. Das gelte auch - und das ist für den vorliegenden Zusammenhang besonders wichtig - soweit der Kommanditist mit anderen Gesellschaftern oder der Gesellschaft Verträge abschliesst⁴⁾. Aber auch die persönlich haftenden Gesellschafter sind nach WÜRDINGER⁵⁾ nur in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter Kaufmann, sie sind Kaufmann, jedoch nicht Einzelkaufmann. Damit stellt das Handelsrecht ganz eindeutig die Kaufmannseigenschaft der Gesellschaft in den Vordergrund und setzt vor allen Dingen den Einzelkaufmann und den Gesellschafter einer Handelsgesellschaft nicht gleich. Die Gleichstellung von Unternehmer und Mitunternehmer ergibt sich also nicht aus dem Handelsrecht, vielmehr ist das Gegenteil der Fall.

1) Vgl. Baumbach-Duden, a.a.O., Anm. 3 B zu § 1 HGB.

2) So z.B. von Baumbach-Duden, a.a.O., Anm. 3 B zu § 1 HGB; Würdinger in RGR-Kommentar zum HGB, a.a.O., Anm. 13 d zu § 1 HGB; Capelle, Handelsrecht, 5. Auflage, München und Berlin 1957, S. 13.

3) Vgl. BGH-Urteil v. 2.6.1966, VII ZR 292/64, DB 1966, S. 1087.

4) Der BGH lehnt hierbei die Auffassung von Hueck, Gesellschaftsrecht, a.a.O., S. 93 ausdrücklich ab, der eine auf diese Fälle beschränkte Kaufmannseigenschaft des Kommanditisten annimmt.

5) a.a.O.

Aber auch aus § 15 Ziff. 2 1. Halbsatz EStG unmittelbar lässt sich eine Gleichstellung von Einzelunternehmer und Mitunternehmer nicht herleiten. § 15 Ziff. 2 1. Halbsatz EStG sagt nichts anderes aus, als dass die "Anteile am Gewinn einer Mitunternehmerschaft" (Tatbestand) "Einkünfte aus Gewerbebetrieb" (Rechtsfolge) darstellen. Die Mitunternehmereigenschaft ist also lediglich ein Element des Tatbestandes und rechtfertigt nicht die Aussage, dass der Mitunternehmer wie ein Einzelunternehmer zu behandeln ist. Wenn aber, da sich aus § 15 Ziff. 2 EStG nichts anderes ergibt, ein Mitunternehmer anders behandelt werden kann als ein Einzelunternehmer, so lässt sich aus § 15 Ziff. 2 1. Halbsatz EStG auch nicht herleiten, dass alle einer Personengesellschaft dienenden Wirtschaftsgüter notwendiges Betriebsvermögen sind, und zwar auch dann, wenn sie im Eigentum von Gesellschaftern stehen. In § 15 Ziff. 2 EStG ist nicht bestimmt, dass jede Art von Unternehmer, also auch der bloße Mitunternehmer, den Gewinn in gleicher Weise ermitteln muss, und dass hier steuerlich keine Unterschiede gemacht werden dürfen¹⁾.

Dass im Einkommensteuerrecht zwischen Unternehmer und Mitunternehmer Unterschiede bestehen, erkennt ja auch der Bundesfinanzhof in seinem Urteil vom 29.11.1960²⁾ an. Er sieht diese Unterschiede in der Beschränkung der Verfügungsmacht des Mitunternehmers gegenüber dem Einzelunternehmer durch die gesamthänderische Bindung des Gesellschaftsvermögens verwirklicht.

1) Vgl. Mangold, a.a.O., S. 583.

2) Vgl. BFH-Urteil v. 29.11.1960, I 117/60 S, BStBl 1961 III S. 183. Dieses bereits mehrfach zitierte Urteil behandelt den Fall der privaten Nutzung von Gesellschaftsvermögen.

Es kann somit festgehalten werden, dass sich die Gleichstellung von Mitunternehmer und Einzelunternehmer weder mit der handelsrechtlichen Regelung noch unmittelbar mit § 15 Ziff. 2 1. Halbsatz EStG begründen lässt. Das bedeutet gleichzeitig, dass sich auch die Gesamtbetriebstheorie, die auf einer solchen Gleichstellung ja aufbaut, nicht aus § 15 Ziff. 2 1. Halbsatz EStG herleiten lässt, denn diese Vorschrift sagt nichts darüber aus, dass ein mit den Rechten der anderen Mitunternehmer belasteter Mitunternehmer und ein Einzelunternehmer einkommensteuerlich gleich zu behandeln sind.

Um nun den normativen Gehalt von § 15 Ziff. 2 EStG untersuchen zu können, muss nochmals auf den Wortlaut dieser Vorschrift zurückgegangen werden. Dieser besagt im wesentlichen, dass zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb die Gewinnanteile aus Mitunternehmerschaften und gewisse Vergütungen gehören, die der Gesellschafter von der Gesellschaft bezogen hat. Hieraus hat nun die Bilanzbündeltheorie - wie bereits dargestellt wurde - gefolgert, dass die besonderen Vergütungen an die Gesellschafter als Gewinnbestandteil anzusehen seien und die den Vergütungen zugrunde liegenden Wirtschaftsgüter als notwendiges Betriebsvermögen.

Gegen diese Auffassung hat sich zuerst FINK¹⁾ gewandt. Er sieht in § 15 Ziff. 2 EStG zwei Ertragskomponenten, die zusammen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb bei Mitunternehmern ausmachen, und zwar

1) Vgl. Fink, a.a.O., S. 525.

die Gewinnanteile einerseits und die besonderen Vergütungen andererseits. Das Wort "und", das diese beiden Ertragskomponenten im Gesetzestext miteinander verbindet, besage, dass der Gewinn die Vergütungen noch nicht enthalte, während doch die Bilanzbündeltheorie die Vergütungen immer als Gewinnbestandteil bezeichne. In der Vorschrift des § 2 Abs. 4 Ziff. 1 EStG, die als Einkünfte aus Gewerbebetrieb den Gewinn bezeichnet, sieht FINK nur eine "richtungsweisende Norm"¹⁾, die noch durch § 15 Ziff. 2 EStG ergänzt würde²⁾. Durch § 15 Ziff. 2 EStG werde klargestellt, dass die gewerblichen Einkünfte nicht durch den Gewinn allein repräsentiert würden, dass vielmehr zu ihrer Berechnung zwei Rechnungsgrößen (Gewinnanteile und Vergütungen) "additiv" (oder ggfs. auch subtraktiv) miteinander in Verbindung gebracht werden müssten³⁾. FINK unterscheidet zwischen der Gewinnermittlung nach § 5 EStG und der Einkunftsermittlung nach § 15 Ziff. 2 EStG. Die Gewinnermittlung sei eine Angelegenheit der betrieblichen Sphäre⁴⁾. Damit sei auch klargestellt, dass die den Vergütungen an einen Gesellschafter zugrunde liegenden Vermögensteile ausserhalb der Bilanz zu bleiben hätten.

Das entscheidende Ergebnis von FINK ist dabei die Reduktion des Betriebsvermögensbegriffes bei Personengesellschaften auf das Gesamthandsvermögen. Es darf dabei jedoch nicht übersehen werden, dass FINK

1) a.a.O., S. 529.

2) a.a.O., S. 530.

3) a.a.O., S. 530.

4) a.a.O., S. 542.

sein Ergebnis nur dadurch erreicht, dass er die besonderen Vergütungen nach § 15 Ziff. 2 EStG nicht mehr als Gewinn, sondern nur noch als Einkünfte bezeichnet. Es erscheint fraglich, ob sich diese Auslegung mit § 2 Abs. 4 Ziff. 1 EStG vereinbaren lässt, da in dieser Vorschrift nun einmal die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit dem Gewinn gleichgesetzt werden, was mit dem Hinweis, es handle sich bei dieser Vorschrift nur um eine "richtungsweisende Norm", wohl noch nicht aus der Welt geschafft ist.

Diese Schwierigkeit tritt dann nicht auf, wenn man § 15 Ziff. 2 EStG als eine gesetzliche Fiktion versteht, die den Umfang des Betriebsvermögens und die Gewinnermittlung unberührt lässt und nur bestimmte Vergütungen den Einkünften aus Gewerbebetrieb zurechnet, die an sich anderen Einkunftsarten zuzurechnen sind¹⁾. Man kann dabei § 15 Ziff. 2 EStG als eine steuerliche Sondervorschrift betrachten, durch die die Gewinnverteilungsvorschrift des § 120 HGB für steuerliche Zwecke ergänzt wird²⁾, da es dem Gesetzgeber aus wirtschaftlichen Gesichtspunkten gerechtfertigt erschien, dem handelsrechtlichen Gewinnanteil noch alle Vergütungen zuzuordnen, die einem Mitunternehmer ebenfalls von der Personengesellschaft zugeflossen sind.

1) Vgl. Felix, a.a.O.; Paulick, FR 1964, S. 294, a.a.O.; Mangold, a.a.O.; Seeliger, DStR 1965, S. 125, a.a.O.; Brenning, Das Gesellschafter-Grundstück bei der Personengesellschaft, BB 1966, S. 446 (448); Münch, a.a.O.

2) Vgl. Brenning, a.a.O.

Wenn man den Charakter der Vergütungen so beurteilt, besteht für die Schlussfolgerung keine zwingende Notwendigkeit mehr, dass auch die den besonderen Vergütungen zugrunde liegenden Wirtschaftsgüter notwendiges Betriebsvermögen sein müssen. Dass § 15 Ziff. 2 EStG die dort erwähnten Vergütungen den gewerblichen Einkünften zuordnet, besagt also noch lange nicht, dass im Rahmen der Gewinnermittlung auch Wirtschaftsgüter erfasst werden müssen, die nicht im gesamthänderischen Eigentum aller Gesellschafter stehen¹⁾. Bei dieser Auffassung erscheint auch der Einwand des Bundesfinanzhofes unberechtigt, dass eine Trennung zwischen dem Wirtschaftsgut selbst und dem Ertrag aus dem Wirtschaftsgut unorganisch und mit der einkommensteuerlichen Konstruktion der Personengesellschaft unvereinbar sei²⁾.

Durch den Wortlaut von § 15 Ziff. 2 EStG wird damit nur die Zurechnung der besonderen Vergütungen zum gewerblichen Gewinn gedeckt. Darauf beschränkt sich die gesetzliche Fiktion. Wenn die Rechtsprechung aus § 15 Ziff. 2 EStG aber folgert, dass damit auch die den Vergütungen zugrunde liegenden Wirtschaftsgüter als Betriebsvermögen anzusehen sind, so nimmt sie damit eine Sachverhaltsfiktion vor.

1) Vgl. Kraneis, a.a.O., S. 55; Paulick, FR 1964 S. 294 (297), a.a.O.; Mutze, a.a.O., S. 34; Felix, a.a.O., S. 311; Mangold, a.a.O., S. 583; Seeliger, DStR 1965, S. 125 (126), a.a.O.; Brenning, a.a.O., S. 448; Münch, a.a.O., III 2a.

2) Vgl. BFH-Urteil v. 1.4.1966, VI 26/65, BStBl 1966 III S. 365.

Im Privatvermögen von Gesellschaftern sich befindliche Wirtschaftsgüter werden durch Fiktion zu Betriebsvermögen erklärt, ohne dass hierfür § 15 Ziff. 2 EStG eine gesetzliche Grundlage bietet. Solche Sachverhaltsfiktionen sind jedoch im Steuerrecht abzulehnen, da sie eine Verletzung des Grundsatzes der Tatbestandsmässigkeit bedeuten¹⁾. Es besteht bei solchen Sachverhaltsfiktionen immer die Gefahr, dass die Phantasie im Subsumtionsverfahren vom wirklichen Sachverhalt hinweg in das Unwirkliche führt, das sie einen Sachverhalt verändert, um die Subsumtion unter das Gesetz gewaltsam herbeizuführen²⁾.

Man muss daher PAULICK³⁾ zustimmen, wenn er die Leitvorstellungen der Bilanzbündeltheorie für eine unzulässige Ausweitung des Tatbestandes des § 15 Ziff. 2 EStG über seinen Wortlaut hinaus und damit für verfassungsrechtlich bedenklich hält. Es handle sich bei den zur Bilanzbündeltheorie entwickelten Grundsätzen um "im Wege schöpferischer Interpretation" entwickelte Rechtsgrundsätze, unter die der Einzelfall wie unter eine Norm subsumiert werde. Es widerspreche aber, worauf das Urteil

1) Vgl. Littmann, Sachverhaltsfiktionen im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, FR 1962, S. 67 (69).

2) Vgl. Spitaler, Fiktionen im Steuerrecht, StBJB 1958/59, S. 409 (412).

3) a.a.O., S. 298.

des Bundesverfassungsgerichts vom 24.1.1962¹⁾ ausdrücklich hingewiesen habe, dem Verfassungsprinzip des Rechtsstaates, wenn der Steuertatbestand vom Richter neu geschaffen oder nicht unerheblich ausgeweitet werde. Das Steuerrecht würde von der Idee der primären Entscheidung des Gesetzgebers über die Steuerwürdigkeit bestimmter generell bezeichneter Sachverhalte getragen und lebe dementsprechend aus dem Diktum des Gesetzgebers²⁾.

Als Ergebnis kann damit festgehalten werden, dass die Erweiterung des Umfangs des steuerlichen Betriebsvermögens nicht auf § 15 Ziff. 2 EStG - zumindest nicht als Einzelvorschrift - gestützt werden kann. Wenn die Rechtsprechung dies tut, so deutet sie mehr in diese Vorschrift hinein, als der Gesetzgeber zum Ausdruck bringen wollte. Denn aus dieser Vorschrift lässt sich lediglich entnehmen, dass die dort bezeichneten Einkünfte - unabhängig von ihrer bürgerlich-rechtlichen Bezeichnung - steuerlich als gewerbliche Einkünfte des Mitunternehmers zu behandeln sind. Über die steuerliche Zurechnung der Einkommensquelle sagt § 15 Ziff. 2 EStG jedoch nichts aus³⁾.

1) Vgl. BVerfG-Urteil v. 24.1.1962, 1 BvR 232/60, BVerfGE Bd 13 S. 318 ff. (328).

2) Das Bundesverfassungsgericht beruft sich hier auf Bühler-Strickrodt, a.a.O., S. 658.

3) Vgl. Seeliger, a.a.O., S. 126.

Mit dieser Feststellung sind jedoch die Möglichkeiten für eine Begründung des Abweichens des steuerlichen Betriebsvermögens vom handelsrechtlichen Gesamthandsvermögen noch nicht erschöpft. Es bleibt vielmehr im nächsten Abschnitt zu prüfen, ob nicht eine Gesamtinterpretation des Einkommensteuergesetzes die Auffassung der Rechtsprechung rechtfertigt¹⁾.

dd) Gesamtinterpretation des Einkommensteuergesetzes

Ausgangspunkt für den Versuch, die Ausweitung des Betriebsvermögens bei Personengesellschaften durch eine Gesamtinterpretation des Einkommensteuergesetzes zu rechtfertigen, muss die Frage sein, ob die Grundgedanken des Einkommensteuergesetzes und seine Zwecksetzung ein Abweichen von der bürgerlich-rechtlichen Gestaltung zwingend notwendig erscheinen lassen, denn der Zweck eines Steuergesetzes kann ein Abweichen vom bürgerlichen Recht rechtfertigen²⁾.

Zunächst ist nicht zu verkennen, dass Handelsrecht und Steuerrecht mit der Behandlung der Personengesellschaften verschiedene Zwecke verfolgen. Die Verselbständigung der Personengesellschaften im Handelsrecht dient dem Zweck der Gesellschaft, im

1) Vgl. Stormberg, Zur Rechtsgrundlage der sog. Bilanzbündeltheorie, insbesondere der Zurechnung von Wirtschaftsgütern eines Gesellschafters zum Betriebsvermögen der Personengesellschaft, DStR 1965, S. 123.

2) Vgl. BVerfG-Urteil v. 24.1.1962, 1 BvR 845/58, a.a.O.

Verkehr als Kaufmann aufzutreten und der Erleichterung des Rechtsverkehrs¹⁾. Dagegen steht im Mittelpunkt der Einkommensteuer die einzelne natürliche Person, deren Leistungsfähigkeit besteuert werden soll²⁾. Diese subjektive Steuerpflicht der Einzelperson war dann für BECKER auch der eigentliche Ausgangspunkt der Bilanzbündeltheorie³⁾, demgegenüber § 15 Ziff. 2 EStG nur als eine Bestätigung dieser Theorie angesehen wurde⁴⁾. Der Gesetzgeber habe dadurch, so meint das Finanzgericht Düsseldorf⁵⁾, dass er auf die gewerbliche Betätigung der natürlichen Person als Steuersubjekt zur Erfassung ihrer steuerlichen Leistungsfähigkeit abstelle, die zulässige Grundentscheidung getroffen, für die Einkommensteuer nicht an die handelsrechtliche Ver selbstständigung der Personengesellschaft anzuknüpfen, sondern sie abweichend von der zivilrechtlichen Ordnung als Zusammenfassung von Einzelbetrieben der Gesellschafter zu behandeln⁶⁾.

1) Vgl. Weipert in RGR-Kommentar zum HGB, a.a.O., Anm. 7 zu § 105 HGB und Anm. 2 zu § 124 HGB.

2) Vgl. BVerfG-Beschluss v. 14.4.1959, 1 BvL 23, 34/57, BVerfGE Bd. 9, S. 237 (243).

3) Vgl. z.B. Becker, Grundlagen, a.a.O., S. 94.

4) Vgl. Kraneis, a.a.O., S. 33.

5) Vgl. FG Düsseldorf, Urteil v. 11.9.1964, VIII 29/64 F nrk., EFG 1964, S. 587 Nr. 718.

6) So auch Stormberg, a.a.O., S. 125.

Diese Begründung der Bilanzbündeltheorie mit der Zwecksetzung des Einkommensteuergesetzes wollen KRANEIS¹⁾ und ihm folgend STORMBERG²⁾ noch dadurch untermauern, dass sie die Systematik des Einkommensteuergesetzes heranziehen. Auch sie gehen vom Grundgedanken der Besteuerung der Einzelperson aus. Daher seien die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes, die sich mit den Steuergrundlagen befassen, insbesondere § 2 EStG, auf die natürliche Person abgestellt. Somit erscheine es selbstverständlich, dass auch die beiden Begriffe "Gewerbebetrieb" und "Gewinn" in § 2 EStG ebenso wie die anderen Begriffe auf die natürliche Person bezogen sind. Unter Gewerbebetrieb in diesem Sinne dürfe man daher nicht die organisatorische Einheit von sachlichen und persönlichen Betriebsmitteln verstehen, sondern den "Inbegriff der betrieblichen Betätigung des Steuerpflichtigen"³⁾.

Dieser Auslegung stehe auch § 15 Ziff. 2 EStG nicht entgegen, da das Wort "Gewinnanteil" in dieser Vorschrift auf einen anderen Gewinn hinweise, nämlich auf den objektbezogenen Gewinn der Personengesellschaft. Dieser Gewinnanteil sei nur ein Teil des subjektbezogenen Gewinnes, da noch die besonderen Vergütungen hinzukommen müssten. Damit ergebe sich

1) a.a.O., S. 44 ff.

2) a.a.O., S. 124.

3) Vgl. Kraneis, a.a.O., S. 45.

folgendes Bild¹⁾: " Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 4 Nr. 1 EStG) eines Mitunternehmers sind sein Gewinn (§ 4 Abs. 1 EStG). Dieser Gewinn setzt sich zusammen (§ 15 Nr. 2 EStG) aus seinem Anteil am Gewinn der Personengesellschaft und aus den besonderen Vergütungen."

Aus der subjektiven Betrachtungsweise, als Gewerbebetrieb den Inbegriff der gewerblichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen zu bezeichnen, zieht nun KRANEIS²⁾ die Folgerung, dass als Betriebsvermögen anzusehen sei, was der betrieblichen Betätigung des Mitunternehmers dient. Das sei neben dem Gesamthandsvermögen bei solchen Wirtschaftsgütern der Fall, die vom Gesellschafter gegen partiarisches Nutzungsentgelt der Gesellschaft zur Verfügung gestellt werden. Wenn dagegen der Gesellschafter nur den üblichen Pachtpreis für ein Wirtschaftsgut erhalte, so diene dieses Wirtschaftsgut nicht der betrieblichen Betätigung.

STORMBERG³⁾ lehnt diese Differenzierung ab und hält nur für entscheidend, ob ein Gesellschafter ein Wirtschaftsgut dem Gesamtbetrieb der Gesellschafter und damit auch seiner eigenen gewerblichen Tätigkeit, der Teilhaberschaft, widmet.

Die Bilanzbündeltheorie, so fasst STORMBERG³⁾ abschliessend zusammen, ergebe sich somit aus einer Gesamtinterpretation des Einkommensteuergesetzes.

1) Vgl. Kraneis, a.a.O., S. 45.

2) a.a.O., S. 52.

3) a.a.O., S. 124.

Sie habe ihren gesetzlichen Niederschlag in § 15 Ziff. 2 EStG gefunden. Zwar seien die Auswirkungen auf das Betriebsvermögen im Gesetz nicht ausdrücklich geregelt, sie würden sich aber als notwendige Folge einer Auslegung dieses Gesetzes ergeben. Die Bilanzbündeltheorie und ihre Auswirkungen auf das Betriebsvermögen seien demnach eine steuerliche Sonderregelung, die ein Abweichen vom Grundsatz der Massgeblichkeit bürgerlich-rechtlicher Gestaltungen für das Steuerrecht rechtfertigen würden.

Die Auffassungen, die ihre Ergebnisse einmal aus dem Sinn und Zweck und zum anderen aus der Systematik des Einkommensteuergesetzes herleiten, scheinen gut fundiert und konsequent zu sein. Wenn SEELIGER¹⁾ der systematischen Auslegung entgegenhält, dass nach den Grundsätzen eines Rechtsstaates durch die bloße Systematik des Einkommensteuergesetzes nicht die Zurechnungsvorschriften des bürgerlichen Rechts aufgehoben werden könnten, es hierfür vielmehr einer ausdrücklichen gesetzlichen Vorschrift bedürfe, so kann dem nicht uneingeschränkt gefolgt werden, denn bei der Auslegung einer Vorschrift sind neben dem Wortsinn der Wille und der Bedeutungszusammenhang eines Gesetzes zu beachten, letzterer sowohl hinsichtlich der einzelnen Teile eines Rechtssatzes als auch der sinnhaft aufeinander bezogenen Rechtssätze untereinander und mit dem Sinnganzen der gesamten Rechtsordnung²⁾.

1) a.a.O., S. 127.

2) Vgl. Larenz, a.a.O., S. 244.

Die Auslegung von § 15 Ziff. 2 EStG über seinen Wortlaut hinaus und damit die Erweiterung des Umfangs des Betriebsvermögens wäre folglich entgegen der Ansicht von SEELIGER dann zu akzeptieren, wenn eine teleologische und systematische Auslegung ergeben würde, dass der Wortlaut dieser Vorschrift dem Willen des Gesetzes, die Leistungsfähigkeit einer natürlichen Person zu besteuern, nicht entspricht¹⁾.

Dieser erweiternden Auslegung könnte jedoch dann entgegengetreten werden, wenn nachzuweisen ist, dass man dem auf der Besteuerung der Leistungsfähigkeit der Einzelperson aufbauenden Gesetzeswillen auch im Rahmen des Wortlautes von § 15 Ziff. 2 EStG gerecht werden kann. In diesem Fall wäre der Auslegung nach dem Wortlaut nach dem Grundsatz der Tatbestandsmässigkeit der Besteuerung der Vorzug zu geben.

Unter diesem Gesichtspunkt muss man sich fragen, ob die Auslegung über den Wortlaut von § 15 Ziff. 2 EStG hinaus nicht die Folge einer unnötigen Überbetonung der Stellung des einzelnen Gesellschafters darstellt, und zwar verleitet durch dessen subjektive Steuerpflicht, und ob damit nicht die Bedeutung der Personengesellschaft als einer eigenständig wirtschaftenden und von den Gesellschaftern verschiedenen wirtschaftlichen und rechtlichen Einheit unzulässigerweise vernachlässigt wird²⁾.

1) Vgl. hierzu auch Paulick, Auslegung und Rechtsfortbildung im Steuerrecht, a.a.O., S. 177.

2) Vgl. Thiel, StbJB 1965/66, a.a.O., S. 226.

Man wird diese Frage bejahen müssen¹⁾. Aus der Tatsache, dass die Einkünfte der natürlichen Person zu versteuern sind, braucht nämlich nicht zwingend gefolgert zu werden, dass damit die Personengesellschaft als Quelle dieser Einkünfte praktisch nicht mehr existent ist. Der auf die natürliche Person bezogene Subjektsteuercharakter der Einkommensteuer ist auch dann noch gewahrt, wenn die Gewinne der Personengesellschaften bei dieser selbst ermittelt und verteilt und die sich ergebenden Gewinnanteile dann den einzelnen Gesellschaftern zugerechnet werden. So hat bereits FINK²⁾ zu Recht darauf hingewiesen, dass sich der Wille des Gesetzgebers auch rein rechnerisch durch Division des Gesamthandsgewinnes und anschliessender Addition der besonderen Vergütungen ausserhalb der Bilanz erreichen lasse und dass es hierfür nicht der begrifflichen Zerlegung in Einzelbilanzen und der Erweiterung des Begriffs des Betriebsvermögens bedürfe.

Damit ist erwiesen, dass man dem an der subjektiven Steuerpflicht der natürlichen Person orientierten Grundgedanken des Einkommensteuergesetzes auch ohne eine Auslegung von § 15 Ziff. 2 EStG über seinen Wortlaut hinaus gerecht werden kann. Der Zweck und die Systematik des Einkommensteuergesetzes erfordern eine solche Auslegung jedenfalls nicht zwingend.

1) So auch Fink, a.a.O., S. 542; Wündisch, Zur steuerlichen Problematik der gewerblichen Gesamthand, FR 1960, S. 147; Thiel, a.a.O. (siehe vorstehende Fussnote).

2) a.a.O., S. 542.

Vielmehr ist eine Auffassung, welche die Einheit der Personengesellschaft auch für die Einkommensteuer möglichst weitgehend anerkennt, nicht mit der Systematik des Einkommensteuergesetzes zu widerlegen. Es entspricht durchaus dieser Systematik, wenn man den Gewinn von Personengesellschaften durch Vergleich von Gesamthandsvermögen entsprechend § 5 EStG ermittelt und diesen Gewinn nach seiner Verteilung als "Gewinnanteil" im Sinne von § 15 Ziff. 2 EStG ansieht, dem dann noch die besonderen Vergütungen kraft einer gesetzlichen Fiktion zugerechnet werden müssen, ohne dass diese Fiktion auch auf das Betriebsvermögen auszudehnen ist.

Diese Auffassung bedeutet, dass auch einkommensteuerlich als Gewerbetreibender in erster Linie die Personengesellschaft als solche anzusehen ist¹⁾, und nicht, wie LITTMANN meint, unmittelbar der einzelne Gesellschafter²⁾. Das entspricht auch dem Handelsrecht, da dort - wie bereits gezeigt wurde - Kaufmann in erster Linie die Gesellschaft als solche ist (§ 6 HGB), was LITTMANN bei seiner entgegengesetzten Ansicht zu übersehen scheint.

Für die Ansicht, dass die Systematik des Einkommensteuergesetzes nicht notwendig zur Erweiterung des Betriebsvermögens führen muss, spricht auch noch die Überlegung BRENNINGS³⁾, dass der Reichsfinanz-

1) So auch Thiel, StBJB 1965/66, a.a.O., S. 226.

2) Vgl. Littmann, EStG, a.a.O., Tz 299 zu § 4,5 EStG und BFH-Urteil v. 1.4.1966, VI 26/65, BStBl 1966 III S. 365.

3) a.a.O., S. 448.

hof selbst über ein Jahrzehnt lang Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter anerkannt hat, obwohl damals bereits die gleichen systematischen Grundgedanken zu beachten waren, und darüberhinaus die spätere Änderung der Rechtsprechung auch zunächst nicht mit der Systematik, sondern mit der Notwendigkeit einer Übereinstimmung mit dem Bewertungsgesetz begründet wurde.

Als Ergebnis kann somit festgehalten werden, dass sich die Ausweitung des Gesamthandsvermögensbegriffs auch nicht aus der Zwecksetzung und der Systematik des Einkommensteuergesetzes zwingend herleiten lässt, dass vielmehr auch die Auffassung von § 15 Ziff. 2 EStG als einer gesetzlichen Fiktion diesen Auslegungsgrundsätzen gerecht wird.

Das Einkommensteuergesetz bietet damit keine Möglichkeit, die Zurechnung von Wirtschaftsgütern im Privateigentum von Gesellschaftern zum Betriebsvermögen der Gesellschaft oder zu einem besonderen Betriebsvermögen der Gesellschafter zwingend zu verlangen. Das Steuerrecht hat nun aber in § 11 StAnpG eine besondere Vorschrift für die Zurechnung von Wirtschaftsgütern bei der Besteuerung, die immer dann eingreift, wenn "nichts anderes bestimmt ist"¹⁾. Es ist daher im nächsten Abschnitt zu untersuchen, inwieweit diese Vorschrift zu einer Zurechnung von Gesellschaftervermögen zum steuerlichen Betriebsvermögen der Personengesellschaft führen kann.

1) Vgl. Seeliger, Der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums im Steuerrecht, Stuttgart 1962, S. 99 und DStR 1965, S. 128, a.a.O.

ee) Die Bedeutung von § 11 StAnpG für den Umfang des Betriebsvermögens

(a) Zurechnung nach § 11 Ziff. 1 - 4 StAnpG

Der bürgerlich-rechtliche Eigentümer einer Sache ist in aller Regel auch derjenigen, der gegebenenfalls die auf diese Sache entfallende Steuern bezahlen muss. Das Steuerrecht folgt also in der Regel dem Begriff des bürgerlich-rechtlichen Eigentums. Entsprechend der wirtschaftlichen Betrachtungsweise¹⁾ bestimmen jedoch die Ziffern 1 - 4 von § 11 StAnpG einen Katalog von Fällen, in denen im Steuerrecht von diesem bürgerlich-rechtlichen Begriff des Eigentums (§§ 903 ff. BGB) abgewichen wird²⁾.

Zunächst regelt § 11 StAnpG in seinen Ziffern 1 - 3 die Fälle des Sicherungs- und Treuhandeigentums in der Weise, dass Wirtschaftsgüter, die zum Zwecke der Sicherung übereignet worden sind, dem Veräußerer (Sicherungsgeber) zugerechnet werden (§ 11 Ziff. 1 StAnpG), und dass weiter bei einem Treuhandverhältnis das Treuhandgut dem Treugeber zuzurechnen ist und nicht dem Treuhänder, obwohl dieser zivilrechtlicher Eigentümer ist (§ 11 Ziff. 2 u. 3 StAnpG). Es bedarf jedoch wohl keiner näheren Begründung, dass diese Vorschriften keine Bedeutung für die Frage der Zurechnung von Gesell-

1) Vgl. Kühn, Abgabenordnung, 8. Auflage, Stuttgart 1966, Anm. 1 zu § 11 StAnpG.

2) Vgl. v. Wallis, in Hübschmann-Hepp-Spitaler, a.a.O., Anm. 2c zu § 11 StAnpG.

schaftervermögen zum Betriebsvermögen der Personengesellschaft haben können. Es sei nur noch darauf hingewiesen, dass § 11 Ziff. 1 - 3 StAnpG mit der handelsrechtlichen Auffassung übereinstimmt, da in diesen Fällen auch im Handelsrecht eine vom bürgerlich-rechtlichen Eigentumsbegriff abweichende Bilanzierung verlangt wird¹⁾.

Offen bleibt zunächst noch § 11 Ziff. 4 StAnpG, wonach Wirtschaftsgüter, die jemand in Eigenbesitz hat, dem Eigenbesitzer zugerechnet werden. Dabei wird unter "Eigenbesitzer" in Übereinstimmung mit dem bürgerlichen Recht (§ 872 BGB) derjenige verstanden, der "ein Wirtschaftsgut als ihm gehörig besitzt."²⁾ Rechtsprechung und Wissenschaft beschränken im Steuerrecht jedoch die Anwendung von § 11 Ziff. 4 StAnpG nicht streng auf den Begriff des Eigenbesitzers im Sinne der bürgerlich-rechtlichen Begriffsbestimmung, § 11 Ziff. 4 StAnpG wird vielmehr ebenso wie die Ziff. 1 - 3 nur als Beispielfall für den allgemeinen Gedanken angesehen, dass ein Wirtschaftsgut, über das ein anderer als der

1) Sie weiter oben unter F II 4b.

2) Die Tatsache, dass § 872 BGB von "Sache", § 11 Ziff. 4 StAnpG dagegen von "Wirtschaftsgut" spricht, ist für die Untersuchung unerheblich. Der Unterschied zwischen beiden Begriffen liegt darin, dass der Begriff "Wirtschaftsgut" weiter geht. Als spezifisch steuerrechtlicher Begriff umfasst er alle Güter, die Gegenstand des wirtschaftlichen Verkehrs und nach der Verkehrsauffassung einer selbständigen Bewertung zugänglich sind (vgl. Schiffbauer, Das wirtschaftliche Eigentum im Steuerrecht, StuW 1956 I Sp. 457).

Eigentümer diejenige wirtschaftliche Herrschaft ausübt, deren gewöhnlicher Ausdruck das Eigentum ist, für die Besteuerung nicht dem Eigentümer, sondern dem anderen zuzurechnen ist¹⁾. Man hat diese von einem anderen als dem Eigentümer ausgeübte Herrschaftsgewalt im Steuerrecht als "wirtschaftliches Eigentum" bezeichnet²⁾.

Über den Umfang des Begriffes des wirtschaftlichen Eigentums gehen die Ansichten auseinander³⁾. So hatte der Reichsfinanzhof in seinem Urteil vom 14.7.1923⁴⁾ als wirtschaftlichen Eigentümer denjenigen bezeichnet, "der nach Ansicht der Parteien wie ein Eigentümer schalten und walten soll und dies auch tatsächlich tut." Diese Auffassung, die unter Berufung auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht ausschlaggebend auf das bürgerlich-rechtliche, sondern immer auf das wirtschaftliche

-
- 1) Vgl. v. Wallis in Hübschmann-Hepp-Spitaler, a.a.O.; Anm. 2c zu § 11 StAnpG und Seeliger, Wirtschaftliches Eigentum, a.a.O., S. 19 mit weiteren Nachweisen. Anderer Ansicht vor allem Mutze, Rechtliches oder wirtschaftliches Eigentum, NJW 1963, S. 513, der in § 11 Ziff. 1 - 4 StAnpG die einzigen, gesetzlich festgelegten Fälle sieht, in denen Gegenstände anderen Personen als den bürgerlich-rechtlichen Eigentümern zuzurechnen sind.
 - 2) Vgl. Seeliger, Wirtschaftliches Eigentum, a.a.O., S. 19.
 - 3) Vgl. z.B. Kühn, a.a.O., Anm. 4a zu § 11 StAnpG; v. Wallis in Hübschmann-Hepp-Spitaler, a.a.O., Anm. 2f zu § 11 StAnpG; Schiffbauer, a.a.O.; Friedlaender, Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, NJW 1956, S. 1049 ff. (1051); Martens, Eigenbesitz als wirtschaftliches Eigentum, NJW 1962, S. 1849.
 - 4) Vgl. RFH-Urteil v. 14.7.1923, II A 137/23, RFHE Bd. 12 S. 301.

Eigentum abstellte¹⁾ und dabei bei Grundstücken u.U. auch die Eintragung ins Grundbuch negierte²⁾, hat der Bundesfinanzhof inzwischen entscheidend eingeschränkt und entschieden, dass im Falle des § 11 Ziff. 4 StAnpG das bürgerlich-rechtliche Eigentum vom wirtschaftlichen Eigentum in der Regel nur im Rahmen solcher Rechtsverhältnisse abweiche, in denen das bürgerlich-rechtliche Eigentum dem wirtschaftlichen Eigentum später folgen soll (z.B. Übergabe eines Grundstücks aufgrund eines Kaufvertrags bereits vor der Eintragung ins Grundbuch)³⁾.

Gegenüber dieser, im Grundsatz am bürgerlich-rechtlichen Eigentum orientierten Auffassung, weist SEELIGER⁴⁾ darauf hin, dass auch Fälle denkbar seien, in denen die Vertragsbeteiligten gerade nicht den Übergang des rechtlichen Eigentums auf einen anderen wünschten, gleichwohl aber eine solche Rechtsgestaltung gewählt hätten, derzufolge der rechtliche Eigentümer nicht mehr als das seines Inhalts völlig entleerte Eigentumsrecht behalte. Das sei immer dann der Fall, wenn der rechtliche Eigentümer von einem anderen - dem wirtschaftlichen Eigentümer - auf Dauer von der Einwirkung auf ein bestimmtes Wirtschaftsgut (rechtlich oder) wirt-

1) Vgl. Kirch, Behandlung fremden Eigentums in der Bilanz, DStZ A 1947, S. 184 (186).

2) Vgl. RFH-Urteil v. 16.1.1935, III e A 96/34, RStBl 1935, S. 629.

3) Vgl. BFH-Urteile v. 23.8.1963, III 134/60 U, BStBl 1963 III S. 476 und v. 17.4.1962, I 296/61, HFR 1962, S. 226 Nr. 211. Auf letzteres Urteil beruft sich auch Schmidt-Rux, a.a.O., S. 279.

4) Vgl. Seeliger, DStR 1965, S. 128, a.a.O.

schaftlich ausgeschlossen werden könne. Solche Fälle will SEELIGER¹⁾ dadurch berücksichtigen, dass er als wirtschaftlichen Eigentümer denjenigen bezeichnet, der "die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, dass dadurch der nach bürgerlichem Recht Berechtigte auf Dauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut (rechtlich oder) wirtschaftlich ausgeschlossen ist."

Den nach bürgerlichem Recht Berechtigten hält er dann für rechtlich oder wirtschaftlich von der Einwirkung ausgeschlossen, wenn diesem kein oder nur ein praktisch bedeutungsloser Herausgabeanspruch zusteht oder wenn er das Wirtschaftsgut herauszugeben verpflichtet ist²⁾.

Ausgehend von diesem Begriff des wirtschaftlichen Eigentums, der ein Abweichen vom bürgerlich-rechtlichen Eigentumsbegriff auf eng begrenzte Ausnahmen beschränkt, ergibt sich nun die Frage, welche Folgen dieser Begriff für die Zurechnung von Gesellschaftervermögen zum steuerlichen Betriebsvermögen von Personengesellschaften hat, vor allem, ob ein wirtschaftliches Eigentum der Personengesellschaften an solchen Wirtschaftsgütern im Eigentum von Gesellschaftern anzunehmen ist, die der Gesellschaft dienen.

1) Vgl. Seeliger, Wirtschaftliches Eigentum, a.a.O., S. 89.

2) Dieser Auffassung folgt neuerdings auch v. Wallis in Hübschmann-Hepp-Spitaler, a.a.O., Anm. 2 f zu § 11 StAnpG und Kruse, a.a.O., S. 71.

Für die Beantwortung dieser Frage ist von Bedeutung, dass die Überlassung von Wirtschaftsgütern (Sachen und Rechte) an die Gesellschaft durch die Gesellschafter rechtlich ganz verschieden gestaltet werden kann¹⁾:

- a) Das Wirtschaftsgut (z.B. Grundstück) kann an die Personengesellschaft verkauft werden.
- b) Das Wirtschaftsgut kann als Einlage (§ 706 BGB) in die Personengesellschaft eingebracht werden. Dabei sind folgende Möglichkeiten gegeben²⁾:
 - aa) Übertragung zu vollem Eigentum (quoad dominium). Es handelt sich hier um eine Sacheinlage, die voll in das Gesamthandsvermögen übergeht. Bei Grundstücken ist hierzu Auflassung und Eintragung ins Grundbuch notwendig.
 - bb) Übertragung zu eigentümlichem Herrschaftsrecht (quoad sortem)³⁾. Die Sachen und Rechte bleiben hier nach aussen Eigentum des einbringenden Gesellschafters. Bei Grund-

1) Vgl. Schmidt-Rux, a.a.O., S. 302.

2) Vgl. Staudinger-Geiler-Kessler, a.a.O., Anm. 18 ff. zu § 706 BGB.

3) Vgl. Staudinger-Geiler-Kessler, a.a.O., Anm. 29 zu § 706 BGB.

stücken erfolgt also keine Auflassung¹⁾, im Innenverhältnis sollen diese Sachen und Rechte aber wie Eigentum der Personengesellschaft behandelt werden. Nach aussen kann nur der einbringende Gesellschafter über die Sachen wirksam verfügen, er ist aber im Innenverhältnis verpflichtet, den Weisungen der Personengesellschaft in bezug auf Verfügungen Folge zu leisten, während er Verfügungen zu anderen als Gesellschaftszwecken unterlassen muss. Nutzungen, Lasten und Gefahr der Sache treffen in diesem Fall die Personengesellschaft²⁾.

- cc) Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung (quoad usum). Hier wird als gesellschaftliche Einlage nur die Nutzung an einer Sache oder einem Recht eingebracht, es liegt dabei ein der Miete oder Pacht ähnliches Verhältnis vor³⁾. Auch in diesem Fall bleibt das Grundstück im Eigentum des Gesellschafters.

1) Die Formvorschrift des § 313 BGB greift in diesen Fällen deshalb nicht ein, weil diese Verträge die Verpflichtung zur Übertragung von Grundstückseigentum nicht enthalten (so BGH-Urteil v. 10.1.1955, II ZR 294/53, BB 1955, S. 203 in Anlehnung an die Urteile des RG v. 2.1.1925, II 701/23, RGZ Bd. 109, S. 380; v. 22.3.1927, II 355/26, JW 1927, S. 1687 und v. 20.2.1941, II 99/40, RGZ Bd. 166, S. 160). Auf diese Urteile beruft sich dann der BFH in seinem Urteil v. 24.10.1956, II 60/56 U, BStBl 1956 III S. 364.

2) Vgl. auch Hueck, OHG, a.a.O., S. 149.

3) Vgl. Staudinger-Geiler-Kessler, a.a.O., Anm. 30 zu § 706 BGB.

- c) Schliesslich kann eine Sache oder ein Recht auch aufgrund eines vom Gesellschaftsverhältnis unabhängigen Rechtsverhältnisses (z.B. Mietvertrag) an die Gesellschaft überlassen werden¹⁾. Die Gesellschaft erwirbt hier ebenfalls kein Eigentum.

Von diesen Fällen der Überlassung von Grundstücken bereiten der Verkauf (Fall a) und die Einbringung quoad dominium (Fall b, aa) keine Schwierigkeiten. Da hier die Gesellschaft bürgerlich-rechtliches Eigentum erwirbt, ist die Frage nach dem wirtschaftlichen Eigentum gar nicht zu stellen. Ein Sonderfall ist nur gegeben, wenn ein Eigenbesitzer eines Grundstückes im Grundbuch als Eigentümer eingetragen worden ist, obwohl die erforderliche Auflassung von vornherein nichtig war oder nachträglich aufgrund einer Anfechtung mit rückwirkender Kraft nichtig geworden ist.

In diesen Fällen kann der eingetragene Nichteigentümer kraft der Vermutung des § 891 BGB auch nach bürgerlichem Recht mit dem Grundstück wie ein Eigentümer verfahren. Daher ist auch steuerlich das Grundstück dem Nichteigentümer als Eigenbesitzer zuzurechnen²⁾. Wirtschaftliches Eigentum ist ebenfalls anzunehmen, wenn ein Grundstück vom Käufer

1) Vgl. Hueck, OHG, a.a.O., S. 152.

2) Vgl. v. Wallis in Hübschmann-Hepp-Spitaler, a.a.O., Anm. 5a zu § 11 StAnpG.

bereits vor der Auflassung und Eintragung ins Grundbuch übernommen wurde. Es handelt sich dann um den bereits erwähnten Fall, dass das rechtliche Eigentum dem wirtschaftlichen folgen wird¹⁾.

Schwieriger wird es, wenn die Übertragung quoad sortem (Fall b, bb) erfolgt. Hier sind sich die Vertragsschliessenden einig, dass kein Übergang des rechtlichen Eigentums auf die Gesellschaft erfolgen soll. Als Gründe für ein solches Vorgehen nennt SEELIGER²⁾ beispielsweise das Bestreben, die durch die Übertragung entstehenden Kosten zu sparen oder die Vorstellung des einbringenden Gesellschafters, im Konkursfall eine bessere Stellung zu haben.

Da in diesem Fall im Innenverhältnis die Grundsätze für das Einbringen zu vollem Eigentum entsprechend anzuwenden sind³⁾, und dadurch vor allem die Gesellschaft und damit alle Gesellschafter an der Substanz im Fall der Verwertung des Wirtschaftsgutes (Grundstückes) beteiligt sind, nehmen hier SEELIGER⁴⁾ und MÜNCH⁵⁾ wohl zu Recht steuerlich wirtschaftliches Eigentum der Gesellschaft an.

Dieser Auffassung kann man um so mehr folgen, als man auch handelsrechtlich in diesen Fällen wohl zu einer Bilanzierungspflicht unter dem Gesichtspunkt des wirtschaftlichen Eigentums⁶⁾ kommen wird⁷⁾.

1) Vgl. BFH-Urteil v. 23.8.1963, III 134/60 U, BStBl 1963 III S. 476.

2) DStR 1965, S. 129, a.a.O.

3) Vgl. Staudinger-Geiler-Kessler, a.a.O., Anm. 29 zu § 706 BGB.

4) DStR 1965, S. 129, a.a.O.

5) DB 1966, Beilage 9 zu Heft 23, a.a.O.

6) Vgl. Rehm, Die Bilanzen der Aktiengesellschaften, München 1903, S. 192.

7) So Münch, a.a.O.

Damit ist die Übertragung quoad sortem ein Sonderfall des wirtschaftlichen Eigentums, bei dem das bürgerlich-rechtliche Eigentum nicht dem wirtschaftlichen Eigentum folgt. Diese Sonderfälle können nicht ohne weiteres ausgedehnt werden, insbesondere nicht auf die Fälle des Überlassens eines Wirtschaftsguts an die Gesellschaft nur zur Nutzung. Zivilrechtlich wird hier ein der Miete oder Pacht ähnliches Verhältnis angenommen¹⁾, womit die gleiche Behandlung gegeben ist wie bei der Überlassung aufgrund eines neben dem Gesellschaftsverhältnis bestehenden Rechtsverhältnisses. Handelsrechtlich besteht in diesen Fällen keine Möglichkeit einer Bilanzierung, da weder Nutzungen noch Miet- und Pachtrechte²⁾ bilanzierungsfähig sind³⁾ und hier der Gedanke des wirtschaftlichen Eigentums nicht zum Zuge kommt.

Bei Nutzungsrechten, Miet- und Pachtverhältnissen lehnt auch die Rechtsprechung⁴⁾ und das steuerliche Schrifttum⁵⁾ regelmässig das Vorliegen eines wirtschaftlichen Eigentums beim Mieter oder Pächter ab, da es sich in diesen Fällen um Fremdbesitzer handelt, die den Besitz nicht mit der Mentalität eines Eigenbesitzers

1) Vgl. Staudinger-Geiler-Kessler, a.a.O., Anm. 30 zu § 706 BGB.

2) Vom Sonderfall der Gewerbeberechtigungen kann hier abgesehen werden.

3) Vgl. Schmidt-Rux, a.a.O., S. 302.

4) Vgl. z.B. RFH-Urteile v. 8.4.1933, III A 360/32, RStBl 1933, S. 856; v. 12.5.1938, III 308/37, RStBl 1938, S. 524. Die Fälle des Erbpächters, Betriebsaufspaltung usw. können in diesem Zusammenhang ausser Betracht bleiben.

5) Vgl. Seeliger, Wirtschaftliches Eigentum, a.a.O., S. 26 mit weiteren Nachweisen.

ausüben (animus domini fehlt). Nach der Definition von SEELIGER¹⁾ ist beim Fremdbesitzer der bürgerlich-rechtliche Eigentümer nicht auf die Dauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut ausgeschlossen.

Wenn aber bei solchen Rechtsverhältnissen zwischen Fremden kein wirtschaftliches Eigentum angenommen wird, so ist kein Grund ersichtlich, warum dies im Verhältnis zwischen Gesellschaft und Gesellschafter anders sein soll. Dies gilt umso mehr, als ja auch der Bundesfinanzhof²⁾ - wie bereits erwähnt - bei der Frage des wirtschaftlichen Eigentums vom bürgerlichen Recht nur ausnahmsweise abweichen will.

Man wird daher sagen können, dass man wirtschaftliches Eigentum nach § 11 Ziff. 4 StAnpG in den Fällen annehmen muss, in denen man auch handelsrechtlich in der Regel zu einer Bilanzierung unter dem Gesichtspunkt des wirtschaftlichen Eigentums kommen wird.

Bei diesem Ergebnis kann auch der Auffassung von FELIX³⁾ nicht zugestimmt werden, der bei Miet- und Pachtverhältnissen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter dann wirtschaftliches Eigentum annehmen will, wenn es sich um einen mit Alleingeschäftsführung und -vertretung ausgestatteten beherrschenden Gesellschafter handelt. Auch bei einem solchen Gesellschafter können die Existenz des Gesamthandsvermögens und die zwischen Gesellschaft und Gesellschafter bestehenden Rechtsbeziehungen nicht ausser Betracht

1) a.a.O., S. 61.

2) z.B. Urteil v. 23.8.1963, a.a.O.

3) DStR 1964, S. 307 (311), a.a.O.

bleiben. Auch hier bleibt die Gesellschaft Fremdbesitzer, solange nur die Nutzung überlassen wird. Die alleinige Geschäftsführung und Vertretung können die Sonderstellung des Gesamthandsvermögens nicht ändern. Der Gesellschafter handelt bei Verfügungen immer nur für die Gesellschaft oder für seinen privaten Bereich, niemals bedeutet eine Verfügung über das Gesellschaftsvermögen gleichzeitig eine Verfügung über sein Privatvermögen, da beide Bereiche nicht verwischt werden dürfen¹⁾.

Damit ist als Ergebnis festzuhalten, dass § 11 Ziff. 1 - 4 StAnpG keine Möglichkeit bietet, Wirtschaftsgüter, die nur zur Nutzung an die Gesellschaft überlassen werden, dieser als wirtschaftliches Eigentum zuzurechnen. Ob § 11 Ziff. 5 StAnpG eine solche Möglichkeit gibt, ist jetzt noch zu klären.

Zurechnung nach § 11 Ziff. 5 StAnpG

Für die Gesamthandsgemeinschaften ist in § 11 Ziff. 5 StAnpG bestimmt, dass die zum Gesamthandsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter den Beteiligten zugerechnet werden, als wären diese daran nach Bruchteilen berechtigt²⁾. Aus dieser Bestimmung glaubte nun der Reichsfinanzhof³⁾ herleiten zu können, dass damit das Steuerrecht keine Gesellschaft zur gesamten Hand kenne, sondern nur eine Beteiligung nach Bruchteilen.

1) Vgl. hierzu auch Seeliger, DStR 1965, S. 129, a.a.O.

2) Vgl. v. Wallis in Hübschmann-Hepp-Spitaler, a.a.O., Anm. 6b zu § 11 StAnpG.

3) Insbesondere in seinem Urteil v. 9.3.1944, III 81/43, RStBl 1944, S. 491.

Demgemäss sei auch nicht die Gesellschaft, sondern nur der einzelne Gesellschafter als Betriebsinhaber anzusehen.

Mit einer solchen Auslegung überschätzt der Reichsfinanzhof jedoch die Bedeutung von § 11 Ziff. 5 StAnpG, da diese Vorschrift keine Abweichung vom Zivilrecht darstellt, sondern nur steuerliche Auslegungs- und Handhabungsnormen bringt¹⁾. § 11 Ziff. 5 StAnpG setzt ein Gesamthandsvermögen voraus und regelt nur die Umsetzung des bürgerlich-rechtlichen Gesamthandsverhältnisses in ein Bruchteilsverhältnis²⁾, um die Möglichkeit zu schaffen, das Gesamthandsvermögen beim einzelnen Gesellschafter der Besteuerung zu unterwerfen. Eine weitergehende Bedeutung kommt dieser Vorschrift jedoch nicht zu²⁾. Insbesondere kann aus dieser Vorschrift keine Zurechnungsregel für Wirtschaftsgüter hergeleitet werden, die gar nicht zum Gesamthandsvermögen gehören³⁾.

ff) Die Notwendigkeit der Verhinderung von Steuerumgehungen und der Umfang des Betriebsvermögens

Eine weitere Rechtfertigung der Erweiterung des Umfangs des Betriebsvermögens bei Personengesellschaften sieht EISENBERG⁴⁾ in der Notwendigkeit, steuerliche Manipulationen zu vermeiden. Dieser Gesichtspunkt rechtfertigt die Auslegung von § 15 Ziff. 2 EStG

1) So z.B. v. Wallis in Hübschmann-Hepp-Spitaler, a.a.O., Anm. 6a zu § 11 StAnpG.

2) Vgl. BFH-Urteil v. 28.9.1962, III 84/60, HFR 1963, S. 269 Nr. 264 und Kühn, a.a.O., Anm. 5 zu § 11 StAnpG.

3) Vgl. Brenning, a.a.O., S. 448

4) a.a.O., S. 1041.

im Sinne der Bilanzbündeltheorie. EISENBERG kann sich dabei auf ein Urteil des Bundesfinanzhofes vom 4.9.1961¹⁾ berufen, wo dieser die Abweichung vom Handelsrecht beim Betriebsvermögen von Personengesellschaften u.a. damit begründet, dass es sonst möglich wäre, eine willkürliche, die steuerliche Belastung stark verschiebende Gestaltung in der Weise vorzunehmen, dass sich die Gesellschafter zu Miteigentümern nach Bruchteilen eines betriebsnotwendigen Fabrikgrundstückes machen und das Grundstück dann an die Gesellschaft vermieten, so dass eine Aktivierungspflicht für dieses Grundstück entfallen würde²⁾.

Darüber hinaus, so meint EISENBERG³⁾ weiter, hätte auch das Bundesverfassungsgericht das Recht des Steuergesetzgebers anerkannt, der Möglichkeit von Gewinnmanipulationen zur Erlangung nicht gerechtfertigter Steuervorteile durch entsprechende Sonderregelungen entgegenzuwirken⁴⁾.

Der letztere Einwand EISENBERGS kann jedoch schon deshalb nicht zum Tragen kommen, weil der Steuergesetzgeber bei der Frage des Umfangs des Betriebsvermögens von Personengesellschaften von seinem Recht, eine Sonderregelung zu treffen, gar keinen Gebrauch gemacht hat, da man entgegen der Auffassung von EISENBERG in

1) Vgl. BFH-Urteil v. 4.9.1961, I 29/61, HFR 1961, S. 270 Nr. 276.

2) Ähnlich schon RFH-Urteil v. 10.9.1941, VI 293/41, RStBl 1941, S. 814.

3) a.a.O., S. 1041.

4) Vgl. BVerfG-Urteil v. 24.1.1962, 1 BvR 845/58, BVerfGE Bd. 13, S. 331 ff. (343).

§ 15 Ziff. 2 EStG eine solche Sonderregelung nicht sehen kann¹⁾, wenn man diese Vorschrift nicht über ihren Wortlaut hinaus auslegen will.

Die zweifellos bestehende Gefahr von Steuerumgehungen hält EISENBERG jedoch für so gewichtig, dass er die Erweiterung des Betriebsvermögens selbst dann noch für notwendig und zweckmässig hält, wenn diese Erweiterung ohne die gesetzliche Grundlage von § 15 Ziff. 2 EStG entwickelt worden wäre²⁾. EISENBERG übersieht dabei jedoch, dass mit der generellen Erweiterung des Betriebsvermögens nicht nur die Fälle von Steuerumgehungen verhindert, sondern in erster Linie die bei weitem überwiegende Zahl der ernsthaften und wirtschaftlich durchaus sinnvollen Fälle erfasst werden, bei denen die Auffassung der Bilanzbündeltheorie eine nicht hinreichend fundierte Steuerverschärfung bedeutet. Unter diesem Aspekt hat auch das Bundesverfassungsgericht die Möglichkeit von Steuerumgehungen nicht für einen überzeugenden Grund für die Nichtanerkennung einer ordnungsmässigen zivilrechtlichen Gestaltung gehalten. Das moderne Steuerrecht stelle zur Verhinderung von Steuerumgehungen eine Reihe erprobter Mittel bereit, so die Missbrauchsbestimmungen der §§ 5 und 6 StAnpG und die Buch- und Betriebsprüfungen.³⁾

1) Vgl. oben unter F II 4c, cc.

2) Vgl. a.a.O., S. 1042.

3) Vgl. BVerfG-Urteil v. 24.1.1962, 1 BvL 32/57, BVerfGE Bd. 13, S. 290 ff. (315); vgl. auch Schmidt-Rux, a.a.O., S. 305.

Die Möglichkeit von Steuerumgehungen ist daher kein ausreichender Grund, die generelle Erweiterung des Betriebsvermögens durch die Bilanzbündeltheorie zu rechtfertigen. Die Fälle von Steuerumgehungen, wie sie in erster Linie durch die Übertragung von Wirtschaftsgütern zu Miteigentum der gleichen Beteiligten möglich sind, können durch Anwendung von § 6 StAnpG verhindert werden¹⁾. Wenn aber diese Fälle ausgeklammert sind, so dürfen die weiteren Möglichkeiten für Steuerumgehungen nicht überschätzt werden. Sie wären wohl nur noch bei Familiengesellschaften mit engen verwandtschaftlichen Beziehungen (Eltern und Kinder) denkbar. In den übrigen Fällen würde sicherlich die in der Praxis herrschende Vorstellung von der Personengesellschaft als einem weitgehend selbstständigen Gebilde zum Tragen kommen. Auch würden in der Regel wirtschaftliche und handelsrechtliche Überlegungen einer Aushöhlung der Personengesellschaft und der Übertragung von Wirtschaftsgütern auf einzelne Gesellschafter entgegenstehen. Es sei nur auf die erheblichen Schwierigkeiten bei der Gewinnverteilung hingewiesen oder auf die Berücksichtigung von Haftungsgesichtspunkten bei der Übertragung auf einen Kommanditisten, wenn beispielsweise ein Grundstück als Kreditunterlage einer Kommanditgesellschaft dient.

1) So auch Mangold, a.a.O., S. 582.

gg) Die Auswirkungen des Grundsatzes der Gleichmässigkeit der Besteuerung auf den Umfang des Betriebsvermögens

Die bisherige Untersuchung hat gezeigt, dass aus den Normen des Einkommensteuerrechts die Erweiterung des Betriebsvermögens über das Gesamthandsvermögen hinaus nicht zwingend herzuleiten ist, auch nicht im Wege der Auslegung. Ebenso wenig bieten die Zurechnungsregeln des § 11 StAnpG oder die Notwendigkeit der Verhinderung von Steuerumgehungen eine Möglichkeit hierzu. Es wäre nun aber denkbar, dass der Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung notwendig zu dieser Erweiterung führt. Dieser Grundsatz hat ebenso wie der Grundsatz der Tatbestandsmässigkeit Verfassungsrang und bindet damit Gesetzgeber, Verwaltung und Rechtsprechung¹⁾.

Der Gleichheitsgrundsatz verbietet es²⁾, dass wesentlich Gleiches ungleich, nicht dagegen, dass wesentlich Ungleiches entsprechend der bestehenden Ungleichheit ungleich behandelt wird. Das Bundesverfassungsgericht²⁾ hält diesen Grundsatz für verletzt, wenn sich ein vernünftiger, sich aus der Natur der Sache ergebender oder sonstwie sachlich einleuchtender Grund für die gesetzliche Differenzierung oder Gleichbehandlung nicht finden lässt, kurzum, wenn eine Bestimmung als willkürlich bezeichnet werden muss. Im Schrifttum ist weitgehende Übereinstimmung mit dieser Auffas-

1) Vgl. Kruse, a.a.O., S. 36; v. Mangoldt-Klein, Das Bonner Grundgesetz, 2. Auflage, Berlin-Frankfurt 1957, Band I, Anm. III 5 zu Art. 3.

2) Vgl. BVerfG-Urteil v. 23.10.1951, 2 BvG 1/51, BVerfGE Bd. 1 S. 14 ff. (16).

sung zu finden¹⁾, ebenfalls in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes²⁾.

Der Gleichheitsgrundsatz wendet sich in erster Linie an den Gesetzgeber, er gilt aber auch für die Verwaltung und Rechtsprechung bei der Auslegung und Durchführung der Steuergesetze³⁾.

Im letzteren Fall hat er die Bedeutung einer - allerdings gewichtigen - Auslegungsregel, die es gebietet, eine Auslegung zu erstreben, bei der gleichgelagerte Fälle auch steuerlich möglichst gleichmässig behandelt werden⁴⁾.

Da der Gesetzgeber auf eine gesonderte Regelung des Umfangs des Betriebsvermögens bei Personengesellschaften verzichtet hat, kann der Gleichheitsgrundsatz in diesem Fall nur im Sinne einer solchen Auslegungsregel zum Tragen kommen. Es geht dabei um die Frage, mit welchen im Steuerrecht gesetzlich geregelten Fällen die Überlassung von Wirtschaftsgütern

-
- 1) Vgl. Paulick, Grundgesetz und Besteuerung, StBJB 1957/58, S. 85 ff. (104); ders., Der Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung - sein Inhalt und seine Grenzen -, Aufsatz in "Probleme des Finanz- und Steuerrechts", Festschrift für Ottmar Bühler, Köln 1954, S. 123 ff.; Bühler-Strickrodt, a.a.O., S. 222 ff.; ähnlich auch schon Wacke, Gesetzmässigkeit und Gleichmässigkeit, Stuw 1947 I Sp. 21 ff.
 - 2) Vgl. z.B. BFH-Urteile v. 6.10.1955, IV 317/54 U, BStBl 1955 III S. 370; v. 28.8.1957, II 81/56 U, BStBl 1957 III S. 358; v. 19.9.1958, VI 216/57 U, BStBl 1959 III S. 24; v. 28.8.1959, VI 111/58 U, BStBl 1959 III S. 449; v. 21.7.1960, IV 330/57 U, BStBl 1960 III S. 409; v. 18.1.1962, V 228/59 U, BStBl 1962 III S. 151; v. 14.12.1962, VI 270/61 S, BStBl 1963 III S. 89 u.a.m.
 - 3) Vgl. Hartz, a.a.O., S. 46.
 - 4) Vgl. BFH-Urteil v. 22.11.1957, VI 2/54 U, BStBl 1958 III S. 42 (44).

durch Gesellschafter an die Personengesellschaft in bezug auf die einkommensteuerlich bedeutsamen Merkmale vergleichbar ist. Als Vergleichsmaßstäbe bieten sich auf der einen Seite der Einzelunternehmer und auf der anderen Seite der Fremdvermieter oder der an seine Gesellschaft vermietende Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft an.

Wenn man sich nun die denkbaren Fälle der Überlassung von Wirtschaftsgütern an die Gesellschafter vor Augen hält, so scheint je nach dem Sachverhalt einmal der Vergleich mit dem Einzelunternehmer, das andere Mal aber der Vergleich mit dem Fremdvermieter dem Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung mehr zu entsprechen.

Denkt man z.B. an eine OHG, bei der der Seniorchef zu 90% beteiligt ist, während ein ehemaliger, besonders tüchtiger Angestellter 10% der Kapitalanteile besitzt und nimmt man weiter an, dass der Seniorchef bei der Gründung der OHG das Fabrikgrundstück im Privateigentum zurückbehalten und an die Gesellschaft vermietet hat¹⁾, so scheint es gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 des Grundgesetzes zu verstossen, wenn der Seniorchef bei einer Veräusserung mit seinem Vermögenszuwachs steuerfrei bleibt, während ein Einzelkaufmann, der also nicht 90%, sondern 100% des Unternehmens besitzt, den vollen Vermögenszuwachs zu versteuern hat. In diesem Fall würde also eine dem Einzelunternehmer entsprechende steuerliche Behandlung dem Gleichheitsgrundsatz am ehesten entsprechen.

1) Dieses Beispiel bringt Thiel, StBJB 1965/66, a.a.O., S. 227.

Wenn man aber von dem weiter oben¹⁾ geschilderten Beispielsfall ausgeht, wo ein an die Gesellschaft vermietetes Grundstück einer nur mit 3% beteiligten Kommanditistin gehörte, oder wenn man im vorigen Beispiel annimmt, dass das Grundstück nicht dem Seniorchef, sondern dem ehemaligen Angestellten gehört, so scheint es mit dem Gleichheitsgrundsatz nicht vereinbar zu sein, dass bei einer Veräusserung der gesamte Veräusserungsgewinn zu versteuern ist, während dieser Gewinn bei einem nicht an der Gesellschaft beteiligten Grundstücksbesitzer einkommensteuerfrei bleibt²⁾. Hier scheint also der Gleichheitsgrundsatz die dem Fremdvermieter entsprechende einkommensteuerliche Behandlung nahezu-legen.

Diese Gegenüberstellung von Beispielen lässt es verständlich erscheinen, dass die im Schrifttum gebrachten Beispiele unter dem Gesichtspunkt der Gleichmässigkeit durchaus überzeugend sind, obwohl mit ihnen einmal der Vergleich mit dem Fremdvermieter³⁾, das andere Mal aber der Vergleich mit dem Einzelunternehmer⁴⁾ gerechtfertigt werden soll, und sich diese Beispiele damit an sich widersprechen müssten. Die Beispiele wurden jedoch so gewählt, dass das jeweils vom Autor angestrebte Ergebnis sachgerecht erschien.

Eine Lösung dieses Problems muss jedoch allen möglichen Fällen gerecht werden. Es zeigt sich nämlich,

1) sieheunter F II 4 a.

2) Es wird angenommen, dass die Voraussetzungen eines Spekulationsgewinns nicht erfüllt sind.

3) Vgl. Schmidt-Rux, a.a.O., S. 276.

4) Vgl. Grieger, DStZ A 1965, S. 337, a.a.O.

dass bei der Frage der Überlassung von Wirtschaftsgütern an die Personengesellschaft die Mitunternehmer in bezug auf die Gleichmässigkeit der Besteuerung eine Zwischenstellung einnehmen. Zwischenstellung nicht im Sinne eines arithmetischen Mittels, sondern im Sinne einer Art Spannungsreihe¹⁾ mit den beiden entgegengesetzten Polen Einzelunternehmer und Fremdvermieter. Je näher sich der Mitunternehmer nach seiner gesellschaftsrechtlichen Stellung dem Einzelunternehmer nähert, desto mehr erscheint der Vergleich mit dem Einzelunternehmer als sachgerecht. Wenn sich der Mitunternehmer jedoch dem anderen Pol, dem Fremdvermieter, nähert, so erscheint der Vergleich mit letzterem sachgerecht. Aus dieser Existenz einer Spannungsreihe folgt nun, dass jede Lösung, die sich nur an einem Pol orientiert, nicht bei allen nach der Spannungsreihe möglichen Fällen befriedigen kann. Daraus ergibt sich aber, dass sowohl die einseitige Orientierung am Einzelunternehmer, wie sie die Bilanzbündeltheorie verlangt, als auch die Orientierung am Fremdvermieter dem Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung nicht durchgängig entspricht. Daher ist auch die Auffassung des Bundesfinanzhofes²⁾, dass es nicht gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 des Grundgesetzes verstosse, wenn für steuerliche Zwecke das Betriebsvermögen anders abgegrenzt wird als nach bürgerlichem Recht, in dieser uneingeschränkten Form nicht haltbar.

1) Der Begriff der Spannungsreihe wird von Weddigen verwendet, allerdings in anderem Zusammenhang (vgl. z.B. Weddigen, Allgemeine Finanzwissenschaft, 4. Auflage, Berlin 1964, S. 67 ff.).

2) Vgl. BFH-Urteil v. 29.1.1965, VI 317/63 U, BStBl 1965 III S. 179.

Man kann vielmehr nach geltendem Recht dem Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung überhaupt nicht in befriedigender Weise gerecht werden¹⁾. Wenn aber der Gleichheitsgrundsatz nicht zu einem anderen Ergebnis zwingt, scheint es richtig zu sein, in Ermangelung besonderer steuerlicher Vorschriften diejenige Entscheidung zu treffen, die sich an den Grundsätzen der Tatbestandsmässigkeit und der Einheit der Rechtsordnung orientiert und demgemäss eine Reduktion des Betriebsvermögens der Personengesellschaften auf das Gesamthandsvermögen auch für den Bereich der Einkommensteuer zu fordern.

Etwas anders ist die Situation, wenn man sich die Frage vorlegt, welche Auswirkungen der Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung auf die Zurechnung der besonderen Vergütungen nach § 15 Ziff. 2 EStG hat. Wirtschaftlich handelt es sich hier um den gleichen Vorgang, nämlich um die Überlassung von Wirtschaftsgütern durch die Gesellschafter an die Gesellschaft. Die Zurechnung der für diese Überlassung gezahlten Vergütungen zu den gewerblichen Einkünften erfolgt jedoch unmittelbar aufgrund einer gesetzlichen Vorschrift, so dass es hier um die Frage geht, ob der Gesetzgeber selbst bei § 15 Ziff. 2 EStG den Gleichheitsgrundsatz beachtet hat.

Gegenüber der Anwendung des Gleichheitsgrundsatzes auf die Auslegung von § 15 Ziff. 2 EStG ergibt sich hier der entscheidende Unterschied, dass der Gleichheitsgrundsatz dem Gesetzgeber eine sehr weitgehende

1) So im Ergebnis auch Thiel, StBJB 1965/66, a.a.O., S. 228.

Gestaltungsfreiheit bietet, die erst dort endet, wo die ungleiche Behandlung der geregelten Sachverhalte nicht mehr mit einer am Gerechtigkeitsgedanken orientierten Betrachtungsweise vereinbar ist¹⁾. Diese weitgehende Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers verwehrt der Rechtsprechung die Möglichkeit, ein Gesetz unter dem Gesichtspunkt "allgemeiner Gerechtigkeit" zu prüfen und damit "die Auslegung des Gerichts von Gerechtigkeit derjenigen des Gesetzgebers zu substituieren". Ist die vom Gesetzgeber gewählte Lösung mit dem Gleichheitsgrundsatz noch vereinbar, so kommt es nicht darauf an, ob eine andere Lösung gerechter oder vernünftiger gewesen wäre oder dem Gleichheitsgrundsatz noch besser entsprochen hätte²⁾.

Es kann also unter diesen Umständen nur geprüft werden, ob der Gesetzgeber bei der Zurechnung der besonderen Vergütungen zu den gewerblichen Einkünften die äussersten Grenzen seines Ermessensspielraums überschritten hat, so dass diese Zurechnung als willkürlich bezeichnet werden muss³⁾.

-
- 1) Vgl. BVerfG-Entsch. v. 16.6.1959, 1 BvR 71/57, BVerfGE Bd. 9, S. 334 (337); BVerfG-Entsch. v. 21.2.1957, 1 BvR 241/56, BVerfGE Bd. 6, S. 273 (280); BFH-Urteil v. 19.1.1962, III 331/59 U, BStBl 1962 III S. 169 (170).
 - 2) Vgl. BVerfG-Urteil v. 17.12.1953, 1 BvR 323/52, BVerfGE Bd. 3, S. 162 (182); BFH-Urteile v. 6.10.1955, IV 317/54 U, BStBl 1955 III S. 370 und v. 5.11.1958, II 91/58 U, BStBl 1959 III S. 42.
 - 3) Vgl. BVerfG-Entsch. v. 16.6.1959, 1 BvR 71/57, BVerfGE Bd. 9, S. 334 (337) und Paulick, Grundgesetz und Besteuerung, StBJB 1957/58, S. 85 ff. (108).

Der Gesetzgeber hat sich bei dieser Zurechnung für den Vergleich mit dem Einzelunternehmer entschieden. Mit diesem Vergleich hätte er die Grenzen seines Ermessensspielraums dann überschritten, wenn sich aus dem Wesen des Gesellschaftsverhältnisses heraus nicht genügend Merkmale ergeben würden, die ein Abgehen vom Vergleich mit dem Fremdvermieter und damit von der bürgerlich-rechtlichen Gestaltung rechtfertigen.

SCHMIDT-RUX¹⁾ kann vom Wesen des Gesellschaftsverhältnisses her keine solchen Merkmale finden und hält deshalb § 15 Ziff. 2 EStG für verfassungswidrig.

Das Hessische Finanzgericht Kassel geht dagegen in seinem Urteil vom 29.6.1965²⁾ so vor, dass es in jeder Art der Überlassung eines Wirtschaftsgutes durch einen Gesellschafter an die Gesellschaft wirtschaftlich den gleichen Vorgang sieht, unabhängig davon, wie dieser Vorgang zivilrechtlich gestaltet wird.

Man müsse davon ausgehen, dass ein Gesellschafter, der ein ihm gehörendes Wirtschaftsgut der Gesellschaft zur Benutzung überlässt, als Entgelt hierfür zivilrechtlich sowohl eine Mietzahlung als auch statt dessen eine vom Verhältnis der Kapitaleinlagen abweichende Gewinnverteilung vereinbaren könne. Da aber ein erhöhter Gewinnanteil ohne weiteres zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören würde, könne einer steuer-

1) a.a.O., S. 309.

2) Vgl. FG Kassel, Urteil v. 29.6.1965, IV 748/63, BB 1965, S. 1058.

gesetzlichen Regelung, die das durch eine andere zivilrechtliche Gestaltung - Vereinbarung einer Mietzahlung - erreichte gleiche wirtschaftliche Ergebnis auch der gleichen steuerlichen Behandlung unterwerfe, nicht die Sachgerechtigkeit abgesprochen werden¹⁾.

Das Finanzgericht beachtet mit dieser Argumentation die doch zweifellos auch wirtschaftlich bestehenden Unterschiede zwischen Gesellschafterstellung und Stellung als Vermieter zu wenig und beurteilt die wirtschaftliche Lage allein aufgrund der Tatsache, dass alle Vergütungen von der gleichen Personengesellschaft stammen. Dieser Umstand kann für die Charakterisierung der Vergütungen jedoch nicht entscheidend sein. Die Merkmale, die zu einer Zurechnung der Vergütungen zu den gewerblichen Einkünften führen, müssen vielmehr in der besonderen gesellschaftlichen Stellung des Gesellschafters begründet sein.

Diese Stellung ist als eine Zwischenstellung zwischen Fremdvermieter und Einzelunternehmer zu kennzeichnen und wirkt sich hier so aus, dass die Zurechnung der Vergütungen durch den Gesetzgeber bei den Mitunternehmern, die sich in ihrer vermögensrechtlichen Stellung dem Einzelunternehmer nähern, als durchaus sachgerecht empfunden werden muss und nur

1) Die gegen diese Entscheidung eingelegte Verfassungsbeschwerde wurde vom Bundesverfassungsgericht nicht zur Entscheidung angenommen, da der Rechtsweg vor Einlegung der Verfassungsbeschwerde noch nicht erschöpft war. Die Frage liegt aber gegenwärtig noch dem Bundesfinanzhof zur Prüfung vor (vgl. BB 1965, S. 1438).

bei den sich dem Fremdvermieter nähernden Mitunternehmern Bedenken hinsichtlich der Sachgerechtigkeit auftreten. Unter diesen Umständen erscheint die Entscheidung des Gesetzgebers zwar nicht als dem Grundsatz der Gleichmässigkeit am meisten entsprechend, es kann aber andererseits auch nicht gesagt werden, dass der Gesetzgeber die äussersten Grenzen seines Ermessensspielraums überschritten hat, was aber die Voraussetzung für die Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes durch eine gesetzliche Vorschrift ist. Ob der Gesetzgeber die vernünftigste oder gerechteste Lösung gefunden hat, bleibt der richterlichen Nachprüfung entzogen¹⁾.

Mit diesem Ergebnis ist die unterschiedliche Bedeutung deutlich geworden, die der Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung für den Gesetzgeber und für den Bereich der Auslegung haben kann. Während die Zurechnung der Vergütungen aufgrund des weiten Ermessensspielraums des Gesetzgebers noch als verfassungsgemäss erscheint, kommt der Rechtsprechung bei der Frage des Umfangs des Betriebsvermögens von Personengesellschaften dieser weite Spielraum nicht zu²⁾.

Immerhin lassen es die im Zusammenhang mit dem Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung de lege lata nicht in vollem Umfang befriedigenden Ergebnisse notwendig erscheinen, de lege ferenda nach Mög-

1) So auch Paulick, FR 1964, S. 298, a.a.O., auf den sich Eisenberg, a.a.O., S. 1042, beruft.

2) Vgl. BVerfG-Urteil v. 17.12.1953, 1 BvR 323/52, BVerfGE Bd. 3, S. 162 (182).

lichkeiten zu suchen, dem Gedanken der Gleichmässigkeit der Besteuerung in verstärktem Masse gerecht zu werden. Eine Möglichkeit hierfür hat bereits THIEL¹⁾ angedeutet, wenn er vorschlägt, den Gesellschafter mit dem in Betracht kommenden Vermögenszuwachs stets nur mit dem Vomhundertsatz zu besteuern, mit dem er am Gewinn der Personengesellschaft beteiligt ist. Dieser Vorschlag erscheint schon deshalb sachgerecht, weil damit ein Mitunternehmer bei der Besteuerung von Veräusserungsgewinnen sich immer mehr dem Einzelunternehmer nähert, je gewichtiger seine für die Einkommensteuer entscheidende vermögensrechtliche Stellung im Unternehmen ist, je mehr er sich also in der Spannungsreihe dem Pol des Einzelunternehmers nähert. Bei einer Annäherung an den Pol des Fremdvermieters, wenn die vermögensrechtliche Stellung im Unternehmen also bedeutungsloser wird, ist es umgekehrt.

Dieser Vorschlag müsste allerdings ausdrücklich in das Einkommensteuergesetz aufgenommen werden und wäre in diesem Fall eine steuerliche Sondervorschrift, die ein Abweichen vom Handelsrecht rechtfertigen würde und ihre Begründung im Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung hätte.

1) Vgl. StBJB 1965/66, a.a.O., S. 228.

G. Ergebnis: Die Beschränkung des Geltungsbereiches
der Bilanzbündeltheorie

Bei der Zusammenfassung der Ergebnisse der kritischen Würdigung der Bilanzbündeltheorie ist zunächst daran zu erinnern, dass sich diese Kritik in erster Linie an der gegenwärtigen gesetzlichen Regelung orientiert, so dass rechtspolitische Überlegungen in den Hintergrund getreten sind. Innerhalb dieses Rahmens kann zunächst festgestellt werden, dass das Verfahren der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung keinen geeigneten Angriffspunkt darstellt, um die Bilanzbündeltheorie aus den Angeln zu heben. Weiter kann der Kritik, die sich ausschliesslich auf die inkonsequente Anwendung der Theorie beruft, weitgehend mit der Auffassung der Bilanzbündeltheorie als einer Gesamtbetriebstheorie begegnet werden. Die entscheidenden Schwächen zeigt die Bilanzbündeltheorie jedoch, wenn sie mit den Gedanken der Massgeblichkeit der zivilrechtlichen Gestaltung und der Tatbestandsmässigkeit der Besteuerung konfrontiert wird. Hier zeigt sich die mangelnde gesetzliche Fundierung der Theorie.

Das gilt in erster Linie für die Erweiterung des Umfangs des Betriebsvermögens von Personengesellschaften über das Gesamthandsvermögen hinaus. Diese Erweiterung kann weder aus den Normen des Einkommensteuerrechts noch aus den Zurechnungsregeln von § 11 StAnpG noch aus der Notwendigkeit, Gewinnmanipulationen zu verhindern und auch nicht aus der Verwirklichung des Grundsatzes der Gleichmässigkeit der

Besteuerung zwingend hergeleitet werden. Es hat sich insbesondere gezeigt, dass man dem an der subjektiven Steuerpflicht der natürlichen Person orientierten Grundgedanken des Einkommensteuergesetzes auch ohne eine Auslegung von § 15 Ziff. 2 EStG über seinen Wortlaut hinaus gerecht werden kann. Damit ergeben sich aber keine "überzeugenden Gründe", die ein Abweichen vom handelsrechtlich massgebenden Gesamthandsvermögen bei Personengesellschaften im Bereich der Einkommensteuer rechtfertigen würden.

Dieses Ergebnis besagt jedoch nicht, dass auf die Aufstellung von Sonderbilanzen grundsätzlich verzichtet werden kann¹⁾. Unter "Sonderbilanz" ist in diesen Fällen aber nicht mehr die durch Zergliederung der Einheitsbilanz entstandene Teilbilanz des einzelnen Mitunternehmers zu verstehen²⁾, vielmehr kommt die Aufstellung einer Sonderbilanz nur noch im Sinne einer Ergänzungsbilanz in Betracht, die bei gewissen Ausnahmetatbeständen notwendig wird³⁾.

Solche Sonderbilanzen müssen beispielsweise aufgestellt werden, wenn Steuervergünstigungen in Anspruch genommen werden, die auf persönlichen Eigen-

1) Vgl. Paulick, FR 1964, S. 298, a.a.O.

2) Vgl. Kraneis, a.a.O., S. 46 und Krollmann, Sonderbilanzen (Ergänzungsbilanzen) im Zusammenhang mit der Gründung von Personengesellschaften, StBp 1962, S. 236.

3) Vgl. Vangerow, Erläuterungen zur Rechtsprechung, B. Zur Einkommensteuer, StuW 1958 I Sp. 341 (346).

schaften der Gesellschafter beruhen und deshalb nur diesen Gesellschaftern zugute kommen dürfen¹⁾. Sonderbilanzen oder Ergänzungsbilanzen werden aber auch beim Gesellschafterwechsel notwendig, und zwar dann, wenn ein eintretender Gesellschafter beim Eintritt Aufwendungen macht, die mit dem Nennbetrag seines ihm zugebilligten Kapitalkontos nicht übereinstimmen. Die Ursache solcher Unterschiede ergibt sich meist aus dem Vorliegen stiller Reserven, die beim eintretenden Gesellschafter zu einem kleineren Kapitalkonto führen als der Wert seiner Einlage darstellt. Den Ausgangspunkt für die steuerliche Gewinnermittlung eines eintretenden Gesellschafters bildet jedoch der Anschaffungswert seiner Beteiligung, nicht dagegen der Betrag, mit dem die Beteiligung zu Buche steht. Diese Abweichung zwischen Anschaffungswert und Buchwert der Beteiligung ist dann der Entstehungsgrund einer steuerlichen Ergänzungsbilanz²⁾.

Wenn sich die vorliegende Untersuchung auch im wesentlichen an den geltenden steuerlichen Normen zu orientieren hatte, so wurden bei der Beschäftigung mit dem Prinzip der Gleichmässigkeit der Besteuerung doch die Probleme angedeutet, die der Gesetzgeber zur Verwirklichung dieses Prinzips im Bereich der Besteuerung der Einkünfte aus Mitunternehmenschaften

1) Vgl. BFH-Urteil v. 14.1.1958, I 159/57 U, BStBl 1958 III S. 75.

2) Vgl. Brönnert, a.a.O., S. 87 und Schmitt, a.a.O., S. 31 ff.

noch zu lösen hat und die letztlich auf die Frage hinauslaufen, ob die gegenwärtige Abgrenzung der Einkunftsarten noch zu einer dem Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung entsprechenden Erfassung der wirtschaftlichen Kraft einer Person führt. Gleichzeitig wird der Gesetzgeber nicht umhin können, der immer mehr in den Vordergrund tretenden Verselbständigung der Personengesellschaften auch im Bereich der Steuergesetzgebung konsequenter Rechnung zu tragen.

Literaturverzeichnis

I. Lehrbücher, Kommentare und Einzelschriften

Adler-Düring-Schmaltz	Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 3. Auflage, Stuttgart 1957
Aulinger, Leonhard	Die atypische stille Gesellschaft, Band 9 der Schriftenreihe des Instituts der Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf 1955
Ball, Kurt	Steuerrecht und Privatrecht, Mannheim-Berlin-Leipzig 1933
Baumbach-Duden	Handelsgesetzbuch, 15. Auflage, München und Berlin 1962
Becker, Enno	Kommentar zur Reichsabgabenordnung, 7. Auflage, Berlin 1933
Becker, Enno	Handkommentar der Reichssteuergesetze, II, 3. Teil: Das Einkommensteuergesetz, Stuttgart 1933
Becker, Enno	Die Grundlagen der Einkommensteuer, München und Berlin 1940
Berger, Emil	Die Reichsabgabenordnung nach ihren Schwerpunkten für die Praxis der Besitz- und Verkehrssteuern, 4. Auflage, Straubing 1965
Bialinski, Klaus	Die Bestimmung des Unternehmerbegriffs im Einkommensteuerrecht, Kölner Dissertation 1954
Blümich-Falk	Einkommensteuergesetz, 9. Auflage, Berlin und Frankfurt 1964, 2 Bände

- Böttcher-Beinert** Die Aufnahme von Kindern in das Familienunternehmen, Heft 3 der Schriftenreihe "Steuer im Rechtsstaat", herausgegeben von Wacke/Vogel, München und Berlin 1966
- Bopp, Gerhard** Die Unterbeteiligung an gewerblichen Unternehmen im Steuerrecht, Düsseldorf 1956
- Brönner, Herbert** Die Besteuerung der Gesellschaften, 11. Auflage, Stuttgart 1965
- Bühler, Ottmar** Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, 3. Auflage, Berlin und Frankfurt 1956
(zitiert: Gesellschaften)
- Bühler-Strickrodt** Steuerrecht, Band I, Allgemeines Steuerrecht 1. Halbband, 3. Auflage, Wiesbaden 1959
- Capelle, K.H.** Handelsrecht, 5. Auflage, München und Berlin 1957
- Le Coutre** Artikel "Vermögen" in Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, Band IV Stuttgart 1962, 3. Auflage, Spalte 5785
- Crisolli, J.** Lehrbuch des Steuerrechts, Berlin 1933
- Düringer-Hachenburg** Das Handelsgesetzbuch v. 10.5. 1897, 2. Auflage, Band 5, Lieferung 1, Stille Gesellschaft (§§ 335-342 HGB) von Flechtheim, Julius, Mannheim 1924
- Engisch, Karl** Einführung in das juristische Denken, 3. Auflage, Stuttgart 1956
- Gareis, Carl** Das Deutsche Handelsrecht, 8. Auflage, Berlin 1909

- | | |
|--|--|
| Gessler/Hefermehl/
Hildebrandt/Schröder | Kommentar zum Handelsgesetz-
buch I. Band, 4. Auflage, Ber-
lin und Frankfurt 1960
(zitiert §§ 1-58: Schlegelber-
ger-Hildebrandt) |
| Gessler/Hefermehl/
Hildebrandt/Schröder | Kommentar zum Handelsgesetz-
buch II. Band, 4. Auflage, Ber-
lin und Frankfurt 1963
(zitiert: Schlegelberger-
Gessler) |
| Gnam, Arnulf | Handbuch des Bilanzsteuer-
rechts, Freiburg 1965 |
| v. Godin-Weipert-
Würdinger | Kommentar zum Handelsgesetz-
buch, Band II, 2. Auflage,
Berlin 1950
(zitiert: Weipert in RGR-Kom-
mentar z. HGB) |
| v. Godin-Weipert-
Würdinger | Kommentar zum Handelsgesetz-
buch, Band I, 2. Auflage,
Berlin 1953
(zitiert: Würdinger in RGR-Kom-
mentar zum HGB) |
| Gutenberg, Erich | Grundlagen der Betriebswirt-
schaftslehre, Erster Band, Die
Produktion, 2. Auflage, Berlin,
Göttingen, Heidelberg 1955 |
| Hartmann/Böttcher/
Grass | Grosskommentar zur Einkommen-
steuer, Stuttgart 1955 (Blattell
Kommentar, Stand März 1966) |
| Hartz, Wilhelm | Die Auslegung von Steuergeset-
zen. Inhalt und Umfang der wirt-
schaftlichen Betrachtungsweise,
Herne 1957 |
| Hensel, Albert | Steuerrecht, 2. Auflage, Ber-
lin 1927 |
| Herrmann-Heuer | Kommentar zur Einkommensteuer
einschliesslich Lohnsteuer
und Körperschaftsteuer, 11.
Auflage, Köln 1950/65 |

- Liebisch, A. Steuerrecht und Privatrecht, Köln 1933
- Littmann, Eberhard Das Einkommensteuerrecht, 8. Auflage, Stuttgart 1966
- v.Mangold-Klein Das Bonner Grundgesetz, 2. Auflage, Berlin und Frankfurt 1957, Band I
- Maunz, Theodor Deutsches Staatsrecht, 14. Auflage, München und Berlin 1965
- Freiherr v. Myrbach-Rheinfeld, F. Grundriss des Finanzrechts, 2. Auflage, München und Leipzig 1916
- Oberparleiter, Karl Funktionen und Risiken des Warenhandels, 2. Auflage, Wien 1955
- Oermann/Meuschel/
Labus Einkommensteuer, Band 3 der Buchreihe "Finanz und Steuern", 6. Auflage, Stuttgart 1961
- Palandt Bürgerliches Gesetzbuch, 25. Auflage, Berlin und München 1966
- Paulick, Heinz Der Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung - sein Inhalt und seine Grenzen -, Aufsatz in "Probleme des Finanz- und Steuerrechts", Festschrift für Ottmar Bühler, Köln 1954, S. 123
- Paulick, Heinz Handbuch der stillen Gesellschaft, Köln 1959
(zitiert: Stille Gesellschaft)
- Paulick, Heinz Auslegung und Rechtsfortbildung im Steuerrecht, Beitrag zu: Die Auslegung der Steuergesetze in Wissenschaft und Praxis, Eine Sammlung von Beiträgen sowie Auszüge aus der Rechtsprechung zum Andenken an Prof. Dr. Armin Spitaler, Köln 1965, S. 165

- Polland, Wolfgang Steuerrecht und Privatrecht,
Band 14 der Schriftenreihe
des Instituts für Steuer-
recht der Universität zu Köln,
Düsseldorf 1960
- Rehm, Hermann Die Bilanzen der Aktiengesell-
schaften, München 1903
- Rieger, Wilhelm Einführung in die Privatwirt-
schaftslehre, Nürnberg 1928
- Seeliger, Gerhard Der Begriff des wirtschaftli-
chen Eigentums im Steuerrecht,
Stuttgart 1962
(zitiert: Wirtschaftliches Ei-
gentum)
- Schacht, Klaus Der Mitunternehmer in der
steuerlichen Rechtsprechung,
Band 29 der Schriftenreihe des
Instituts für Steuerrecht der
Universität zu Köln, Düssel-
dorf 1962
- Schäfer, Erich Die Unternehmung, Einführung in
die Betriebswirtschaftslehre,
5. Auflage, Köln und Opladen
1963 (1. Auflage seit 1949)
- Staub Kommentar zum Handelsgesetz-
buch, 12. und 13. Auflage, Er-
ster Band, Berlin und Leip-
zig 1926
(§§ 105-177 zitiert: Staub-
Pinner)
- Staudinger Kommentar zum bürgerlichen Ge-
setzbuch mit Einführungsgesetz
und Nebengesetzen, 11. Auflage,
Band II, 4. Teil, Berlin 1958
(zitiert: Staudinger-Geiler-
Kessler) Band III, 2. Teil, Ber-
lin 1963 (zitiert: Staudinger-
Spreng)
- Strutz, Georg Kommentar zum Einkommensteuer-
gesetz v. 10.8.1925, Erster
Band, Berlin 1927

- Thiel, Rudolf Wirtschaftliche Betrachtungsweise - Ja oder Nein? Beitrag zu: Die Auslegung der Steuergesetze in Wissenschaft und Praxis, Köln 1965 - S. 195
- Thier, W. Steuerrecht der Personengesellschaften, Berlin 1949
- Vollmar, Fritz Begriff und Wesen des Risikos in der Betriebswirtschaftslehre, Band 55 der Sammlung "Unternehmung und Betrieb", herausgegeben von A. Walther, Bern 1957
- Wacke, Gerhard Die Beweislast der Familienunternehmen in Steuersachen, Heft 1 der Schriftenreihe: "Steuerrecht im Rechtsstaat", herausgegeben von Wacke/Vogel, München und Berlin 1966
- Weddigen, Walter Allgemeine Finanzwissenschaft, 4. Auflage, Berlin 1964

II. Aufsätze in Zeitschriften

- Ameely, Ludwig Die Bilanzbündeltheorie im Lichte der neueren Rechtsprechung, FR 1958, S. 296
- Ball, Kurt Steuerrecht und Privatrecht in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs, StuW 1928 I Sp. 995
- Baltzer Welche Wirtschaftsgüter, insbesondere Grundstücke u. Grundstücksteile rechnen bei der Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen einer Personengesellschaft? DStZ A 1954, S. 187
- Baltzer Was rechnet bei der steuerlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen bei Miteigentum zur gesamten Hand oder nach Bruchteilen? StuW 1954 I Sp. 669

- | | |
|-------------------|---|
| Barth, Kuno | Der Unternehmer und der Mitunternehmer in handelsrechtlicher und steuerlicher Sicht, Der Betrieb 1961, Beil Nr. 10 zu Heft 21 |
| Becker, Enno | Grundfragen aus den neuen Steuergesetzen, StuW 1925, Sp. 1579 |
| Becker, Enno | Steuerrecht und Privatrecht, StuW 1934, Sp. 299 |
| Becker, Enno | Erläuterungen zur Rechtsprechung, StuW 1937 I Sp. 1057 ff, StuW 1938 I Sp. 101 ff., Sp. 1007 ff., 1099 ff. |
| Becker, Enno | Kapitalgesellschaften als Teile von Betriebsvermögen, StuW 1938 I Sp. 1 |
| Becker, Enno | Zur Behandlung von Nutznießung, Nießbrauch und Vorerbschaft, StuW 1938 I Sp. 293 ff. |
| Biedermann, Franz | Steuerfragen der stillen Gesellschaft, Neues Steuerrecht von A - Z, Stille Gesellschaft, Darstellung 1 |
| Boethke | Steuerrecht und Privatrecht in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs, StuW 1928 I Sp. 1203 |
| Boettcher, Carl | Vorschlag eines Betriebssteuerrechts, StuW 1947 I Sp. 67 |
| Böttcher, Conrad | Zum Wirtschafts- und Steuerrecht der Familienunternehmen, StBJB 1953/54, S. 239 |
| Böttcher, Conrad | Zum Wirtschafts- und Steuerrecht der Familienunternehmen, StBJB 1956/57, S. 147 |

Böttcher, Conrad	Anmerkung zu einem Aufsatz von Glögger in RWP 14 SteuerR(D) Einkommensteuer II B 54a
Böttcher-Krahmer	Zur Frage der Beteiligung an den Anlagewerten bei Mitunternehmerschaft, RWP-Blattei, 14 Steuer-R D Einkommensteuer II B 54
Böttcher-Beinert	Steuerfragen um die Aufnahme von Kindern ins Familienunternehmen (VII), DStR 1963, S.606
Boettcher, Enno	Zur Mitunternehmerschaft als Institut des Einkommensteuerrechts, StuW 1965 I Sp. 35 und 73
Borstelmann	Zur Bindung des Ertragsteuerrechts an zivilrechtliche Begriffe und Formen, Inf. A 1962, S. 290 ff.
Bramann, Kurt	Keine Aktivierung des betrieblich genutzten, einem Kommanditisten gehörenden Grundstücks, Inf. A 1963, S. 404
Bramann, Kurt	Nochmals: Zur Aktivierung des betrieblich genutzten, einem Kommanditisten gehörenden Grundstücks, Inf. A 1965, S.161
Brenning, Horst	Das Gesellschafter-Grundstück bei der Personengesellschaft, BB 1966, S. 446
Buchwald, F.	Zum Begriff der Mitunternehmerschaft, BB 1959, S. 106
Bühler, Ottmar	Der Einfluss des Steuerrechts auf die Gesellschaftsformen, ZfhF 1941, S. 81
Bühler, Ottmar	Steuer und Gesellschaftsform, StuW 1943 I Sp. 81

Buller, A.	Steuerliche Anerkennung von Familiengesellschaften, DB 1952, S. 541
Densow	Die Unterbeteiligung im Steuerrecht, DB 1953, S. 218
Düchting, Alfons	Zur steuerlichen Beurteilung von Unterbeteiligungen bei Familiengesellschaften, BB 1965, S. 783
Dürschke	Niessbrauch an Gesellschaftsrechten einer Personengesellschaft, FR 1959, S. 249
Echterhölter, Rudolf	Die neuere Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zum Steuerrecht, BB1966, S. 45
Eckhardt, Walter	Das Steuerrecht und die Einheit der Rechtsordnung, StBJB 1961/62, S. 77
Eisenberg	Zum Begriff des notwendigen Betriebsvermögens bei der Personengesellschaft, BB1964, S. 1038
Feilhauer, Karl Heinz	Stille Gesellschaft und Mitunternehmerschaft, StuW 1960, Sp. 629
Felix, Günther	Unterbeteiligung, FR 1960, S.237
Felix, Günther	Notwendiges Privatvermögen und notwendiges Betriebsvermögen, DStR 1964, S. 307
Fischer, Curt	Wege zur grundsätzlichen Neugestaltung der Gewinnbesteuerung, ZfhF 1950, S. 53
Fischer, Curt	Das Unternehmen als Einheit, NJW 1954, S. 1177

Fischer, Curt	Die Gewinnbesteuerung der personenbezogenen Unterneh- mer, FR 1955, S. 435
Fink, Hansludwig	Ist die Bilanzbündeltheorie noch haltbar? StBJB 1955/56, S. 525
Friedlaender, Kurt	Die wirtschaftliche Betracht- ungsweise im Steuerrecht, NJW 1956, S. 1049
Ganßsmüller, Helmut	Die steuerliche Behandlung der an Gesellschafter gezahlten Vergütungen, FR 1961, S. 128
Geiler, Karl	Steuerrecht und Privatrecht, StuW 1927 Sp. 497
Glöggler, Hans	Mitunternehmerschaft ohne Ge- winnbeteiligung, RWP-Blattei 14 Steuer R(D) Einkommensteuer II B 54c
Grieger, Rudolf	Zur Ertragsbesteuerung der Per- sonen- und Familiengesellschaf- ten, DStZ A 1965, S. 337
Hartmann, B.	Die Beteiligung des stillen Gesellschafter an den stillen Reserven, Neue Betriebswirt- schaft 1958, S. 101
Henninger, Fritz	Die Unterbeteiligung im Steuer- recht, NSTR v. A - Z, Unterbe- teiligung, Darstellung 1
Hensel, Albert	Kurt Balls Steuerrecht und Pri- vatrecht, StuW 1925 Sp. 1963
Herzfeld	Die Unterbeteiligung, Archiv f.d. zivilist. Praxis, Bd. 137, S. 270 ff.
Heuer, Gerhard	Mitunternehmer oder Angestell- ter, FR 1953, S. 82

- Janberg, Hans Die Unterbeteiligung im Gesellschaftsrecht, DB 1953, S. 77
- Jonas, H. Scheinprobleme bei der Bestimmung des Unternehmungswerts, Wpg 1954, S. 531
- Jurkat, W. Kommanditist als Mitunternehmer, BB 1953, S. 313
- Kayser, Robert Steuerliche Behandlung der Vergütung für freiberufliche Leistungen eines Mitunternehmers einer Personengesellschaft für die Gesellschaft. RWP-Blattei 14 Steuer-Recht D Einkommensteuer II B 22-28/61, Einzelfragen
- Kirch, August Behandlung fremden Eigentums in der Bilanz, DStZ A 1947, S. 184
- Klein, Friedrich Einkommensteuerrechtliche Ungleichartigkeiten und Ungleichwertigkeiten der Einkunftsarten, StuW 1951, Sp. 475
- Klein, Friedrich Steuerwesen und Rechtsordnung, Finanzarchiv, Neue Folge, 14. Band, Jahrgang 1953/54, S. 20
- Kratz Die stille Gesellschaft im Steuerrecht, DStZ 1936 I S. 639
- Krollmann, Heinz Sonderbilanzen (Ergänzungsbilanzen) im Zusammenhang mit der Gründung von Personengesellschaften, StBp 1962, S. 236
- Labus, Otto Arbeitnehmer als Kommanditisten, BB 1957, S. 671 und BB 1958, S. 693

Labus, Otto	Anmerkung zum BFH-Urteil v. 17.11.1964, VI 319/63 U, BStBl 1965, S. 260 in BB 1965, S. 528
Lenski	Unternehmergemeinschaft und Mitunternehmerschaft, DStZ 1939, S. 459
Littmann, Eberhard	Die Gewinne der Personengesellschaft in der Einkommensteuer, DB 1958, S. 580
Littmann, Eberhard	Sachverhaltsfiktionen im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, FR 1962, S. 67
Löhlein, Roland	Mitunternehmerschaft, StuW 1939 I Sp. 297
Löhlein, Roland	Die privatrechtliche Gestaltung im Steuerrecht, StuW 1965 I Sp. 329
Mangold, Fritz	Das Gesellschaftergrundstück in der Bilanz der Personengesellschaft, BB 1965, S. 578
Martens, Joachim	Eigenbesitz als wirtschaftliches Eigentum, NJW 1962, S. 1849
Meilicke, Heinz	Die Lehre vom notwendigen Betriebsvermögen bei Personengesellschaften, StuW 1939 I Sp. 897
Meilicke, Heinz	Steuerlich günstige Formen der Unternehmensgestaltung, StBJB 1956/57, S. 181
Mittelbach, Rolf	Vergütungen an Gesellschafter eines Gewerbebetriebs, die einen freien Beruf ausüben, FR 1959, S. 537

- Mondorf, Tony AfA bei Schiffen von Mitunternehmergemeinschaften, DB 1957, S. 293
- Müller-Bubenzer Einheitliche Gewinnfeststellung und Vergütungen im Sinne des § 15 Ziff. 2 EStG, die ein Angehöriger eines freien Berufes bezieht. DStR 1962/63, S. 460
- Münch, Bernd Das gewerbliche Betriebsvermögen bei der Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht, DB 1966, Beilage 9 zu Heft Nr. 23
- Mutze, Otto Rechtliches oder wirtschaftliches Eigentum, NJW 1963, S. 513
- Mutze, Otto Zur Abgrenzung des Betriebsvermögens, BB 1964, S. 30
- Oberparleiter, Karl Risiko und Unternehmung, aus: "Die Bilanzen der Unternehmung", Festgabe für Julius Ziegler, Band 1, Berlin-Wien 1933
- Oswald, Franz Ist für die Mitunternehmerschaft Beteiligung an den Anlagewerten erforderlich oder genügt Mittragung des Risikos? Stuw 1955 I Sp. 451
- Otto, Heinz Moderne Erscheinungsformen der stillen Beteiligung, DB 1948, S. 210
- Paulick, Heinz Grundgesetz und Besteuerung, StBJB 1957/58, S. 85
- Paulick, Heinz Steuereinsparung und Steuerumgehung, StBJB 1963/64, S. 371
- Paulick, Heinz Gedanken zur Bilanzbündeltheorie, FR 1964, S. 294
- Priese, Johannes Die Arbeitskraft als Gesellschaftereinlage, DB 1953, S. 452

Priese, Johannes	Die Arbeitskraft als Gesellschaftseinlage, Buchführung und Bilanz (BuB), Personengesellschaft, Einzelfragen 3, Lieferung 90 v. 25.10.1953
Raub	Der Unterbeteiligte als Mitunternehmer der Hauptgesellschaft (Personengesellschaft), FR 1960, S. 541
Römer, Emil	Zugehörigkeit von Grundstücken zum Betriebsvermögen einer Personengesellschaft, DB 1958, S. 1082.
Seeliger, Gerhard	Zur Zurechnung von betrieblich genutzten Grundstücken eines Gesellschafters zum Betriebsvermögen einer Personengesellschaft, DStR 1965, S. 125
Seithel, Rolf	Eigenen Wohnzwecken dienende Grundstücke im Gesamthandseigentum der Gesellschafter einer Personengesellschaft als Betriebsvermögen RWP-Blattei 14 Steuer-Recht D Einkommensteuer II B 29c Einzelfragen (ab 1964)
Siebert, Wolfgang	Aktuelle Rechtsfragen zur Mitgliedschaft in Personengesellschaften, StBJB 1955/56, S. 299
Spahn, R.	Die Quellentheorie beim Nießbrauch, FR 1961, S. 354
Spanner, Hans	Steuerliche Probleme in der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung, DB 1965, Beilage 8 zu Heft 20
Spitaler, Armin	Die Auslegungsregeln im Steuerrecht, StBJB 1949, S. 267
Spitaler, Armin	Fiktionen im Steuerrecht, StBJB 1958/59, S. 409

- Spitaler, Armin Die Annäherung des Steuerrechts an das Privatrecht, DStR 1962, S. 29
- Spitaler, Armin Die Einschränkung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, StBJB 1962/63, S. 405
- Schiffbauer, Siegfried Das wirtschaftliche Eigentum im Steuerrecht, StuW 1956 I Sp. 457
- von Schilling, Otto Das Niessbrauchsrecht an einer Beteiligung, DB 1954, S. 561
- Schmidt-Rux, Karl Die Zugehörigkeit von Grundbesitz zum Betriebsvermögen der Personengesellschaften, StBJB 1963/64, S. 273
- Schröder-Veiel Die Unternehmergemeinschaft im Bilanzsteuerrecht, StuW 1942 I Sp. 325
- Schulze, Joachim Tätigkeitsvergütungen der Gesellschafter einer Personengesellschaft, DB 1962, S. 1516
- Stormberg, Manfred Zur Rechtsgrundlage der sog. Bilanzbündeltheorie, insbesondere der Zurechnung von Wirtschaftsgütern eines Gesellschafters zum Betriebsvermögen der Personengesellschaft, DStR 1965, S. 123
- Stegmaier, H. Mitunternehmerschaft bei Arbeitnehmer-Kommanditisten, FR 1957, S. 471
- Steinberg, Wilhelm Zur Problematik der sogenannten wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Steuerrecht, StBp 1961, S. 181
- Theis, J. Steuerliche Anerkennung von Familiengesellschaften, DB 1952, S. 237

- Theis, J. Der Begriff der Mitunternehmer-
schaft im Steuerrecht, DB
1954, S. 916
- Theis, J. Die Unterbeteiligung im Steuer-
recht, NWB Fach 18, S. 175
- Thiel, Rudolf Gedanken zur Methode der steuer-
lichen Rechtsfindung, StBJB
1963/64, S. 161
- Thiel, Rudolf Die "Beurteilung von Tatbestän-
den" i.S. des § 1 Abs. 3
StAnpG, FR 1965, S. 388
- Thiel, Rudolf Aktuelle Fragen des Einkommen-
steuerrechts, StBJB 1965/66,
S. 217
- Thoma, Gerhard Die Unterbeteiligung und ihre
steuerliche Behandlung, StBJB
1954/55, S. 215
- Vangerow, Friedrich Erläuterungen zur Rechtspre-
chung B. Zur Einkommensteuer,
StuW 1958 I Sp. 341
- Vangerow, Friedrich Erläuterungen zur Rechtspre-
chung, StuW 1962 I Sp. 625
- Veiel, Otto Zum Steuerrecht der Mitunter-
nehmerschaften, StuW 1941 I
Sp. 825
- Veiel, Otto Betriebsteuern, Unternehmer
und Unternehmergemeinschaften,
StuW 1943 I Sp. 465
- Viel, Jakob Probleme der Bestimmung des
Unternehmerwertes, Wpg. 1954,
S. 241
- Viel, Jakob Die Ermittlung des Sach- und
Ertragswertes bei der Unter-
nehmenswertberechnung, Wpg.
1954, S. 364

- Vogt, Fritz, Johs. Beteiligung am Geschäftswert als Merkmal der Mitunternehmerschaft, Steuerrecht in Kurzform, 2 Einkommensteuer, 2 Bilanzsteuerrecht, 29 Personengesellschaften, Geschäftswert, S. 21
- Wacke, Gerhard Gesetzmässigkeit und Gleichmässigkeit, StuW 1947 I Sp. 21
- Wacke, Gerhard Die Erstattung von Gutachten durch den BFH, AöR Bd 83 (1958), S. 309
- Weisensee, C. Firmenwert und Mitunternehmerschaft, DStZ E 1953, S. 402
- Welter, H. Die Mitunternehmerschaft im Steuerrecht, NWB Fach 3, S. 2215
- Wündisch, Fritz Zur steuerlichen Problematik der gewerblichen Gesamthand, FR 1960, S. 147
- Zartmann, H. Die Unterbeteiligung im Steuerrecht, RWP-Blattei 14 Steuer-R (D) Unternehmens-Formen, II B 1/60
- Zartmann, H. Die Unterbeteiligung im Gesellschaftsrecht, RWP-Blattei 4 Wirtschafts-R (D), Unternehmens-Formen, 1/60
- Zitzlaff, F. Von Gesellschaftern als Wohnung benutzte Wohngrundstücke der Personengesellschaft, StuW 1952 I Sp. 315
- Zitzlaff, F. Gehört das einer Personengesellschaft gehörende, von dem geschäftsführenden Gesellschafter bewohnte Wohnhaus zum Betriebsvermögen der Gesellschaft, DStZ A 1954, S. 289

L e b e n s l a u f

Am 24. September 1936 wurde ich als Sohn des Schreinermeisters Erwin Knappenberger und seiner Ehefrau Mina geb. Reichenbecher in Vaihingen/Enz in Württemberg geboren.

Von 1942 an besuchte ich dort die Grundschule und ab 1946 das Progymnasium. Im Jahre 1952 trat ich in die Wirtschaftsoberschule in Stuttgart ein, wo ich am 17. März 1955 die Reifeprüfung bestand.

Die sich anschliessende kaufmännische Lehre bei den Deutschen Linoleum-Werken, Aktiengesellschaft in Bietigheim (Württ.) schloss ich im Frühjahr 1957 mit der kaufmännischen Gehilfenprüfung ab.

Im Sommersemester 1957 begann ich an der Technischen Hochschule in Stuttgart mit dem Studium der Wirtschaftswissenschaften. Im Sommersemester 1958 wechselte ich zur Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät der Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg über und bestand dort am 8. November 1961 die Diplomprüfung für Kaufleute.

Seit 1. Januar 1962 bin ich in der Steuerabteilung der Schwäbischen Treuhand, Aktiengesellschaft in Stuttgart beschäftigt.

Am 24. Mai 1967 legte ich die mündliche Doktorprüfung ab.

Offsetdruck-Fotodruck

J. Hogl, 852 Erlangen, Hauptstr. 109, (Nähe Martin-Luther-Platz) Tel. 22990
